FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE RENNES

LES

TAXES SUR LES PAIEMENTS

Instituées par la loi du 31 Décembre 1917

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES JURIDIQUES)

Présentée et soutenue

Le Mercredi 7 Mai 1919, à 14 heures

PAR

Paul CLOUZEAU

RECEVEUR-RÉDACTEUR

DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Président : M. THELOHAN, Professeur

Suffragants : MM. ARTUR, Professeur
BODIN, Professeur

NANTES
IMPRIMERIE DU COMMERCE
12, Rue Santeuil, 12

1919

LES TAXES

SUR LES PAIEMENTS

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT
DE L'UNIVERSITÉ DE RENNES

LES

TAXES SUR LES PAIEMENTS

Instituées par la loi du 31 Décembre 1917

THÈSE POUR LE DOCTORAT
(SCIENCES JURIDIQUES)

Présentée et soutenue

Le Mercredi 7 Mai 1919, à 14 heures

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

PAR

Paul CLOUZEAU

RECEVEUR-RÉDACTEUR
DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES

Président : M. THELOHAN, Professeur
Suffragants : MM. ARTUR, Professeur
BODIN, Professeur

NANTES
IMPRIMERIE DU COMMERCE
12, Rue Santeuil, 12
—
1919

A mon Père.

LES TAXES
SUR LES PAIEMENTS

INTRODUCTION

Préface

La grande guerre qui vient de se terminer à l'avantage des champions de la Justice et du Droit a lourdement obéré les finances des Etats combattants.

Leur dette s'est considérablement accrue et, pour en assurer le service, il a fallu faire appel à des ressources nouvelles.

La France a donc dû chercher à augmenter, sinon les revenus nationaux malheureusement amoindris par les conséquences de la lutte, tout au moins la part de l'Etat dans leur ensemble.

Le Parlement a inauguré une politique fiscale nouvelle. Il a cru pouvoir trouver une grande partie des ressources nécessaires dans l'établissement d'un impôt général sur toutes les transactions, en atteignant particulièrement les paiements auxquels elles donnent lieu. Il a donc voté la loi du 31 décembre 1917, qui est une réforme partielle de l'ancien droit de timbre-quittance et qui frappe en plus de nombreuses transactions commerciales épargnées jusqu'à ce jour. En outre, le taux du nouvel impôt a été singulièrement aggravé, de façon à grever plus particulièrement les consommations dites « de luxe ».

Quels que soient les mécomptes qu'aient pu donner les nouvelles mesures, il n'en est pas moins vrai que leur importance pratique reste considérable. Elles semblent destinées à avoir une grande influence sur l'état des transactions futures pourvu qu'améliorées et complétées, en tant que besoin, elles entrent dans les mœurs malgré la résistance des assujettis.

C'est qu'en effet, discutées dans leur principe même, elles ont apporté dans le monde commercial un trouble fort sensible. A côté de défenseurs ardents elles ont trouvé, même au sein du Parlement, des détracteurs acharnés qui en proposent la suppression plus ou moins complète.

Au cours de cet ouvrage, nous serons sans doute amenés à discuter la valeur économique de l'institution et à en faire la critique, mais nous nous proposons principalement d'étudier le mécanisme des textes actuels et leur application.

Celle-ci n'est pas toujours aisée car, malgré l'existence de règles générales assez simples en elles-mêmes, d'importantes exceptions ont été apportées pour éviter les conséquences d'une application rigoureuse de celles-ci, mais au détriment de la simplicité du système.

En outre, à l'occasion de chaque cas particulier, de nombreux problèmes de droit civil ou commercial se posent, qui nécessitent une étude spéciale de ces matières.

C'est même l'un des grands défauts de la loi, dont l'application est souvent bien délicate. Il est contradictoire d'avoir créé un mécanisme aussi compliqué et d'en confier le maniement à des individus que leur éducation générale, leur tournure d'esprit ne préparent nullement à comprendre et à appliquer un texte complexe.

Les difficultés de la vie courante que la grosse masse des assujettis a coutume de surmonter sont d'une toute autre nature que ces problèmes particuliers soulevés par les articles souvent contradictoires en apparence et parfois obscurs que nous expliquerons et, si l'on veut que la loi soit obéie par ceux à qui elle s'adresse, il faut la mettre à la portée de toutes les intelligences, même des moins exercées.

L'application de la loi du 31 décembre 1917 a provoqué de nombreux articles dans tous les journaux. Beaucoup ne sont que de simples reproductions de communiqués admi-nis-

tratifs, quelques-uns témoignent de l'ignorance de leurs auteurs. Des notices très détaillées, à l'usage des praticiens, ont paru dans les périodiques administratifs ; un certain nombre de traités pratiques, destinés aux commerçants, ont été édités ; mais nulle part, à notre connaissance au moins, on n'a entrepris une étude complète et méthodique.

Nous avons cependant pensé que, malgré la diversité des systèmes adoptés concurremment par la loi et le peu de coordination existant entre certaines de ses dispositions, nous pouvions tenter d'en dégager l'économie générale et d'en rechercher les conditions d'application aux principaux actes de la vie civile et commerciale.

Dans ce but, nous nous proposons, après avoir rapidement établi le fondement économique de l'impôt et exposé son histoire dans notre pays, d'en étudier le fonctionnement.

Nous signalerons en passant les lacunes, les erreurs et les difficultés d'application pratique si nombreuses, impossibles à éviter avec la méthode législative moderne, qui ne permet pas d'obtenir un texte homogène préparé par des techniciens rompus aux affaires.

Nous rechercherons enfin les modifications à apporter et les projets des réformes à introduire.

Rôle fiscal et Importance économique des impôts sur les paiements

La liquidation de la guerre actuelle, malgré son issue favorable, sera très lourde. Aussi tout le monde est-il d'accord sur la nécessité de créer de nouvelles ressources fiscales.

Dans cet ordre d'idées on peut, ou bien augmenter les impôts existants ou bien créer de nouvelles taxes ou bien même faire appel à ces deux procédés à la fois. Il a été malheureusement nécessaire de s'arrêter à ce dernier parti.

Les contributions directes viennent d'être complètement transformées et singulièrement alourdies par la superposition de l'impôt général sur le revenu, les impôts indirects de

consommation ont été développés et les tarifs surélevés, les mutations par décès sont frappées avec une dureté qui équivaut parfois à la confiscation, en même temps que les sources de fraude taries dans la mesure du possible. Tel apparaît l'effort fiscal dans le sens de l'aggravation des impôts existants.

Mais cela ne suffisait pas et aujourd'hui, comme il y a quarante-huit ans, on doit recourir à tous les expédients. Cependant, on conçoit qu'après les mesures successives qui ont été prises à toutes les périodes où le déficit s'est fait plus particulièrement sentir, il est difficile de trouver une matière fiscale nouvelle assez large et assez solide pour satisfaire aux exigences de la situation.

D'abord, selon l'expression employée par M. Favareille, maître des requêtes au Conseil d'Etat, dans son étude publiée dans la « Revue politique et parlementaire » du 10 février 1917, n° 267, que nous aurons maintes fois l'occasion de citer, la matière des contributions indirectes à qui on a fait supporter presque toute la liquidation de la guerre de 1870 est arrivée à un véritable degré de saturation.

Outre qu'il est difficile d'obtenir un résultat sensible sur un terrain aussi fouillé, on doit constater qu'à l'heure actuelle les impôts de cette nature sont vus avec défaveur. On leur reproche, non sans raison, de peser trop inégalement sur les diverses classes sociales et d'atteindre particulièrement les familles nombreuses.

Fallait-il augmenter les contributions directes déjà trop onéreuses pour la richesse acquise ? L'hypothèse a été envisagée dans les milieux officiels, mais on a reconnu l'insuffisance de la mesure. Sans doute, on a invoqué à maintes reprises, au cours des débats budgétaires, l'exemple de l'Angleterre, où l' « income tax » a fourni une grosse partie des ressources cherchées. Mais, à une situation économique différente, résultant d'une organisation sociale autre, doit correspondre une conception fiscale appropriée. La France est, en effet, l'un des pays du monde où la fortune est le plus disséminée. Les petits capitalistes y sont très nombreux et les vrais riches rares. Si donc on se contente d'imposer ceux-ci à un taux élevé, les résultats seront minces, parce que la base de l'impôt sera considérablement restreinte.

Si l'on cherche, en abaissant le minimum imposable, à atteindre tous ceux qui possèdent un peu plus que le nécessaire, les tarifs progressifs ne pourront guère s'appliquer à ces petites situations, les difficultés de perception seront considérablement multipliées et la taxation deviendra rapidement impopulaire.

On a beaucoup préconisé, à l'extrême-gauche de la Chambre, la création de nombreux monopoles qui, par l'étendue de leur application, pourraient procurer des bénéfices considérables. C'est là, évidemment, la conséquence des tendances particulières au parti socialiste et l'idée mérite d'être étudiée ; mais une grande prudence s'impose lorsqu'on s'engage dans cette voie. Il semble bien qu'abstraction faite de toute considération politique, l'organisation actuelle de l'Etat ne lui permette pas d'assurer d'une façon satisfaisante la gestion économique des services dont il a la charge. Un long espace de temps s'écoulera sans doute avant que la réforme profonde mais nécessaire puisse être accomplie, et beaucoup nient même sa possibilité.

A l'époque actuelle, en présence des besoins pressants constatés, il ne convient pas de s'arrêter à la recherche de la solution de l'avenir, il faut d'abord songer au présent et pourvoir aux premiers besoins.

Puisque, pour le moment au moins, ni la richesse acquise, ni les exploitations industrielles ne pouvaient procurer les ressources dont la création s'imposait, on s'est adressé à la richesse en formation, telle qu'elle se révèle par le mouvement incessant des affaires.

Les multiples transactions résultant de l'échange continuel des produits constituaient pour le fisc, à court de ressources, une proie tentante dont il n'a pas manqué de profiter.

Nombreuses étaient déjà, dans nos lois bursales, les dispositions relatives aux mutations. Malgré l'effort considérable accompli depuis 1850, dans le sens de la taxation des biens et des valeurs incorporelles, ce sont encore les transactions immobilières qui demeurent le plus lourdement atteintes. Non seulement les tarifs qui les frappent sont plus élevés, ce qui s'explique par la rareté relative des occasions de perception, mais en matière mobilière on n'a pas voulu

profiter de toutes celles qui s'offraient, négligeant bien des mouvements de valeurs. On estimait apparemment qu'en raison de la nature fugitive de ces opérations, qui s'accomplissent en un instant, sans laisser aucune trace, il semblait inutile d'exposer le fisc à un échec trop probable.

Cette considération prudente a cessé de prévaloir aujourd'hui. On reconnaît qu'un impôt léger, établi sur toutes les transactions, se justifie non seulement par sa productivité, mais surtout comme une rémunération du service rendu par l'Etat chargé d'en assurer l'exécution et de garantir le respect des droits acquis par la gestion des services publics.

Une taxe sur les dépenses personnelles, proportionnelle à leur montant, permet d'atteindre la puissance d'acquisition des individus, c'est-à-dire leur revenu dans la mesure où il se manifeste à l'extérieur. Sans doute, dans ce système, toutes les facultés individuelles qui n'apparaissent pas sous forme de dépense sont exonérées. En particulier, le superflu consacré à l'épargne n'est pas imposé, mais cette exemption est de nature à encourager l'économie et cela la justifie.

En revanche, le procédé présente le gros inconvénient d'entraver nécessairement la circulation économique qu'il importerait, au contraire, d'encourager pour contribuer au relèvement du pays si éprouvé.

Pour atténuer ces entraves, dans la mesure du possible, il faut donc adopter un taux d'imposition très faible, qui ne risque pas d'encourager la fraude et de grever à outrance le consommateur ; il importe encore plus peut-être de ménager le producteur et le transporteur en choisissant soigneusement le mode d'application. On peut dire que la réussite de l'expérience dépend pour beaucoup de l'organisation de la perception.

Si des exemptions doivent être accordées pour dégrever le nécessaire, l'intérêt fiscal, les principes d'égalité et de justice commandent d'agir avec prudence dans cette partie de la réglementation.

Aussi il est à peine besoin de dire qu'avant de pouvoir mettre en pratique une théorie fiscale suffisamment nuancée, de nombreux tâtonnements sont nécessaires et cela suffit à expliquer les conceptions sensiblement différentes des promoteurs de la réforme.

Mais, en supposant le principe de l'impôt sur toutes les transactions admis et la formule de son application pratique trouvée, doit-on distinguer suivant la nature de la dépense et le besoin auquel il est donné satisfaction pour remplacer, dans certains cas, la faible taxe dont nous avons parlé par un impôt beaucoup plus lourd ? Tel est le problème de la taxe somptuaire.

Les avis les plus divers ont été émis à ce sujet, au moment du vote de la loi, et la controverse renaît à chaque instant depuis son application.

En théorie cependant, puisqu'il faut prélever une partie de la richesse sociale par l'impôt, il est tout naturel de s'adresser d'abord à celle qui est employée le moins utilement ou qui est dissipée sans profit pour la production.

Dans le domaine des considérations morales, si l'existence du luxe est désirable jusqu'à un certain point, il n'en est pas moins vrai que, dans les circonstances actuelles, celui qui se procure plus que le minimum doit supporter des charges particulières. A l'encontre du but poursuivi par l'impôt global sur le revenu, on visera non pas les individus mais leurs actes ; on frappera le superflu reconnu, non à son chiffre, mais à son usage, comme on distingue les arbres par leurs produits.

Au point de vue pratique, l'impôt direct est loin d'atteindre tous ceux qui peuvent contribuer aux dépenses nationales ; il frappe seulement les éléments stables que l'administration peut suivre et mettre en coupe réglée. Par ailleurs, l'ingéniosité frauduleuse du contribuable est telle qu'il réussit toujours à dissimuler la partie la moins apparente de ses ressources, mais celles-ci sont employées tôt ou tard à la satisfaction de quelque besoin superflu donnant prise à l'impôt somptuaire.

Cependant on doit reconnaître que le système n'est pas sans défaut.

D'abord l'avare, ou même simplement l'individu économe, qui utilise ses ressources sans les gaspiller, n'est pas atteint en raison de ses facultés ; mais à une époque où, la production étant déficitaire, on ne parle que de restrictions, la portée du reproche est sensiblement atténuée.

Puis, dira-t-on, la taxe sur les dépenses somptuaires est

automatique, c'est-à-dire aveugle ; elle s'arrête aux apparences sans chercher les capacités réelles de l'individu. Nous répondrons que ceci n'est point un vice particulier à l'institution. La justice n'est pas de ce monde. Quel que soit le procédé de taxation admis, le fisc ne peut que se baser sur des manifestations extérieures : il frappe celui qui dépense comme il frappe celui-ci qui reçoit, cela revient au même puisque pour dépenser il faut avoir encaissé.

En ce monde donc, nous devons nous résigner à juger sur les apparences : or celles-ci sont moins trompeuses qu'en aucune autre circonstance ; si néanmoins il y a erreur, il est naturel qu'elle préjudicie à celui qui l'a provoqué par un acte volontaire de sa part.

Celui qui dépasse ses moyens pour satisfaire ses vices ou ses défauts ne saurait se plaindre de son sort. On peut même remarquer que l'impôt somptuaire est un procédé excellent pour faire contribuer aux charges publiques tous ceux pour lesquels la fortune n'est qu'un accident et qui utilisent mal à propos et avec trop de rapidité les facultés qu'ils sont étonnés de posséder.

La solution qui a été adoptée en droit positif est loin de satisfaire tous les esprits. La loi du 31 décembre a été très vivement critiquée. C'est le sort de toutes les institutions nouvelles, mais ici la détermination du fonctionnement de l'impôt présentait une importance particulière en raison de son automatisme. Une simple erreur dans l'exécution suffirait peut-être pour fausser le mécanisme économique et on a commis des fautes de détail. Puis la question, telle qu'elle a été présentée au Parlement s'est compliquée par l'immixtion de préoccupations étranges ; l'esprit de fiscalité s'est naturellement introduit et a fini par dominer toute la matière en déformant les conceptions primitives. Enfin il faut tenir compte des divergences d'appréciation rendant impossible l'établissement d'un criterium du luxe.

La taxe somptuaire a été particulièrement attaquée. La prédominance des préoccupations fiscales a entraîné une conception beaucoup trop large du superflu ; des intérêts légitimes ont été froissés, et certains commerces, surtout à Paris, ont été durement atteints.

Mais en général on a critiqué tous les impôts sur les

transactions mobilières comme une gêne à l'activité économique et un obstacle au relèvement de la nation.

Le commerce en effet, l'une des richesses du pays, vit de crédit et de célérité ; il répugne essentiellement au formalisme. Tout l'effort en ce qui le concerne devait tendre à assurer la sécurité et la facilité des transactions. Or pour prélever un péage sur chacune d'elles, il faut élever une barrière autour du lieu où elles se produisent et réglementer les entrées et les sorties. N'est-il pas à craindre dans ces conditions qu'outre l'augmentation inévitable des frais généraux, le commerçant ne soit entravé jusqu'à l'impuissance par l'étroitesse des prescriptions administratives ? Chacun sait en effet que l'Administration ne se distingue ni par la souplesse des méthodes ni par l'esprit pratique des chefs, ni par l'initiative des subordonnés. Le formalisme outrancier, caractère essentiel des grandes collectivités qui manquent de conscience centrale, est incompatible avec les situations commerciales aussi variées que mobiles.

La situation peut paraître sans issue : d'une part on doit laisser la liberté la plus complète à ceux qui luttent avec les difficultés de la vie en vue du progrès continuel, sous peine de briser les initiatives individuelles et de tuer l'industrie ; par ailleurs, il faut donner à l'Administration, organisme nécessairement moins souple, des moyens de contrôle effectif, condition de la justice fiscale.

Les méthodes actuelles, pas plus que celles proposées pour les remplacer, ne paraissent correspondre aux nécessités de la vie.

Quoi qu'on fasse, un impôt sur les transactions commerciales perçu ou surveillé par une Administration plus ou moins routinière sera nécessairement une entrave au relèvement économique du pays.

Le mal est de ceux dont souffrent tous les peuples obérés : on peut l'atténuer, mais non le supprimer complètement. On se fait trop souvent illusion à ce sujet.

Le rôle de tous ceux qui s'intéressent à la vie de leur pays et à son relèvement est de chercher les combinaisons permettant de résoudre le problème fiscal sans entraver les énergies individuelles par une réglementation mesquine.

Puisse l'étude de la législation actuelle en montrer les

défauts et en même temps les possibilités d'amélioration. Sans être atteint de la manie réformatrice, ainsi que beaucoup de nos contemporains, nous pensons qu'il y a mieux à faire que de se limiter comme la majeure partie des praticiens à l'application des textes sans chercher les perfectionnements possibles. C'est à ceux qui ont vu de près le mécanisme de l'institution, d'éclairer les autres et d'apporter ainsi dans la mesure de leurs moyens leur contribution à l'édifice nouveau qui se bâtit.

HISTORIQUE

Jusqu'à la loi du 31 décembre 1917, le fisc français s'est borné à tarifier les écrits constatant des transmissions sans s'occuper de celles-ci directement. Quelques exceptions avaient été cependant introduites relativement aux mutations d'immeubles ou de fonds de commerce.

Les écrits étaient et sont encore assujettis à deux droits différents : timbre et enregistrement.

L'article 69 § 2-11° de la loi du 22 frimaire an VII, véritable code de l'enregistrement, soumet au droit de 0 fr. 50 par cent francs « les quittances... et tous actes portant libération de sommes ou valeurs mobilières ». Mais, outre que le paiement non libératoire, la décharge par exemple, n'est taxé qu'au droit fixe, ce n'est pas le simple fait de la rédaction de l'écrit, encore moins la transaction en elle-même, qui donne ouverture à l'impôt : celui-ci n'est perçu que si l'acte est présenté au receveur et sauf de rares cas (usage, acte public) cette formalité reste purement facultative.

Mais indépendamment de toute présentation à l'enregistrement, le droit de timbre atteignait les écrits libératoires par le seul fait de leur existence.

Organisé par la loi du 11 février 1791, puis par celle du 13 brumaire an VII, le timbre de dimension portait « généralement sur tous actes et écritures, extraits, copies et expéditions, soit publics soit privés pouvant ou devant faire titre ou être produits pour obligation, décharge, justification, demande ou défense » (art. 12, § 11).

Les quittances, reçus ou décharges, et tous écrits libératoires sont nécessairement compris dans la généralité de ces termes, ainsi qu'il résulte d'ailleurs de l'article 16 §§ 5 à 8 de la loi exemptant certaines quittances spécialement désignées.

Cette législation ne tarda pas à recevoir plusieurs atteintes dans des cas particuliers où l'intérêt de l'administration était en jeu (Douanes, timbre spécial, loi du 28 avril 1816, article 19.

Contributions indirectes, même loi, article 143. Quittances des comptables publics, loi du 8 juillet 1865, art. 4).

Mais, en théorie au moins, les quittances des particuliers supportaient toujours l'impôt ordinaire dont le taux avait sensiblement augmenté. Pratiquement la fraude était considérable, malgré une aggravation tardive des pénalités. L'amende fixée à 30 francs par l'art. 26-3° de la loi de brumaire avait été ramenée à 5 fr. par l'art. 10 de la loi du 16 juin 1824 et élevée à 50 francs en principal par la loi du 2 juillet 1862 (art. 22).

On pouvait cependant tourner la loi en créant des écrits libératoires n'ayant pas le caractère d'actes et les préposés n'avaient du reste que de rares occasions d'établir l'existence des contraventions.

Ainsi qu'on le constate fréquemment en matière fiscale, l'impôt, en raison même de son élévation, produisait peu.

En Grande-Bretagne, le même phénomène avait été observée avec cette différence toutefois qu'il s'agissait d'un droit proportionnel. En 1853, le chancelier de l'Echiquier, M. Gladstone y substitua un droit fixe minime de un penny acquitté par l'apposition de timbres mobiles.

L'innovation ayant produit les meilleurs résultats, on voulut l'imiter en France. Une proposition présentée par le Gouvernement à l'occasion du budget de 1863 ne fut pas admise par le corps législatif.

Régime de la loi du 23 août 1871

Les choses en étaient là, lorsque, à la suite des événements de 1870-71 et sous la pression des circonstances, la commission de l'Assemblée nationale reprit le précédent projet.

On cherchait à réduire le taux de l'impôt pour obtenir que la règle fut mieux observée, on se garda donc d'adopter un tarif proportionnel qui, pour les sommes élevées, aurait au contraire poussé à la fraude.

Le tarif très minime de 0 fr. 10 fut adopté et pour faciliter la perception on permit l'emploi du timbre mobile qui se généralisait de plus en plus.

L'amende était lourde (62 fr. 50 décimes compris) ; la recherche de la fraude facilitée ; aucun compte de leurs moyens de découvertes n'était demandé aux agents verbalisateurs dont on stimulait le zèle par l'attribution du quart des amendes recouvrées.

Le nouvel impôt n'était pas simplement substitué à l'ancien (le régime précédent était maintenu pour les quittances contenant des dispositions particulières ou rédigées en la forme authentique). Il était cependant beaucoup plus compréhensif en visant non seulement l'écrit signé mais tous titres, sous quelque forme qu'ils se présentassent, pourvu qu'ils aient un caractère libératoire.

Cette réglementation, qui est encore partiellement en vigueur, ne tarda pas à produire les meilleurs résultats sous le rapport de la productivité.

Celle-ci s'élevait de 2.380.000 fr. en 1871 (application partielle) à 12.388 fr. en 1872 ; 16.170.000 fr. en 1880 ; 19.726.000 fr. en 1900 et atteignait 28.652.000 fr. en 1913 à la veille des modifications qui allaient être apportées (loi du 15 juillet 1914).

Toutefois le timbre spécial des quittances, comme le timbre de dimension dont il est issu, a le grand défaut d'être improportionnel. Il est singulier que le même impôt frappe une quittance de 10 fr. 05 et une autre de 10.000 fr.

Pour remédier dans une faible mesure à cet inconvénient, l'article 28 de la loi du 15 juillet 1914 a gradué le tarif de 0 fr. 10 à 0 fr. 50 en tenant compte de l'importance des valeurs.

Mais la réforme s'était arrêtée en cours de route, toutes sommes supérieures à 3.000 fr. ne supportant que le tarif de 0 fr. 50. Pour la compléter, une proposition de loi fut déposée le 22 février 1917 par MM. Rognon, Nadi et Cadot, députés (Chambre doc. parlementaires, annexe 3.029, p. 217). Au-delà de 10.000 fr., le tarif eut été de 0 fr. 25 par 5.000 fr. Aucune suite n'a été donnée à cette proposition, l'attention des parlementaires et des économistes ayant été captée par les nouveaux projets de taxation des paiements présentés par le Gouvernement. On peut regretter qu'il en ait été ainsi car, même depuis le 1er avril 1918, nombreuses sont encore les quittances qui restent soumises à l'ancienne légis-

lation (ventes en gros, paiements à des commerçants ou par des collectivités publiques).

Cet exposé permet de constater l'évolution législative tendant à la taxation du paiement envisagé en lui-même. L'enregistrement atteignait non pas l'acte, mais sa présentation à la formalité, le timbre de dimension était un impôt sur le papier, le timbre-quittance grévait l'écrit libératoire quelles qu'en fussent la longueur et la cause ; il ne restait plus qu'à frapper l'opération même indépendamment de sa trace : c'est ce que fait la loi nouvelle.

LES PROJETS DE RÉFORME

Propositions Grousset et Lasies

L'idée de l'établissement d'un impôt sur les dépenses paraît avoir été émise pour la première fois dans le monde parlementaire par M. Paschal Grousset à l'occasion des débats relatifs à l'impôt sur le revenu.

Dans la séance du 3 juillet 1901 (Chambre, Débats, 1901, p. 1795) en se déclarant adversaire de l'impôt général sur le revenu dont il faisait le procès, il invitait le Gouvernement et ses collègues à étudier un projet d'extension du timbre proportionnel à tous les paiements pour arriver ainsi à la création d'un nouvel impôt indirect basé sur la valeur.

Il ne semble pas qu'il ait été donné suite à cette première proposition, mais l'idée fut reprise en 1909 par M. Lasies qui déposa sur le bureau de la Chambre une demande d'impôt proportionnel sur le timbre (voir séance du 25 novembre 1909). M. Rouvier, ministre des finances d'alors, consentit à étudier le projet et ce fut tout.

Le système est exposé à l'occasion du dépôt d'une nouvelle proposition en juillet 1914 (voir Débats, Chambre, 1914, p. 2897).

L'auteur se propose de supprimer les impôts indirects dont il fait le procès. Il définit ainsi son but : « L'impôt automatique sur le revenu par l'extension du timbre proportionnel aux paiements de toute nature supérieurs à 10 francs. »

Cet impôt s'appliquerait à toutes les dépenses sans distinction, aux achats en gros comme aux achats en détail sans tenir compte de la nature de l'opération et en particulier sans aucune majoration en raison du caractère somptuaire.

L'efficacité du système serait assurée par la délivrance obligatoire de la quittance timbrée. Le tarif à appliquer devrait être déterminé chaque année selon l'importance des besoins présumés.

Les sanctions prévues sont rigoureuses : outre une amende très forte, la nullité de l'opération est prononcée pour la somme excédent la valeur correspondant au timbre apposé : le timbre de l'impôt fait seul foi en justice.

M. Lasies est intervenu au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 31 décembre 1917 et a continué de défendre ses propositions (3e séance du 21 décembre 1917, débats, p. 3460). Amendement renvoyé à la Commission du budget (2e séance du 22 décembre 1917, débats, page 3501).

Ainsi qu'il l'a constaté, si ses idées ont été partiellement admises, le texte actuel ne rappelle que de très loin celui qu'il avait préparé. On a laissé la quittance facultative et surtout on n'a pas osé adopter la partie relative aux sanctions. Cependant, il semble bien que leur rigueur ne serait pas excessive, en raison des facilités de la fraude. On a bien déjà admis la nullité de certaines opérations dont le but est de tourner la loi fiscale (articles 6 et 7 de la loi du 27 février 1912). Les dangers sont au moins aussi grands en l'espèce actuelle. Il est sans doute pénible de subordonner le droit civil au droit fiscal en favorisant dans certains cas la mauvaise foi, mais nous sommes à une époque exceptionnellement difficile. Pour liquider financièrement la guerre, il faut employer des procédés de guerre et c'est le moment ou jamais d'invoquer la raison d'Etat.

L'élaboration du régime actuel

Le projet précédent atteignait toutes les opérations civiles ou commerciales : il se présentait dans toute sa brutale simplicité. Telle n'est pas la qualité prédominante de ceux

que nous allons examiner et de la loi actuelle. Des idées nouvelles se sont introduites ; on a voulu, d'une part, exempter certaines transactions, soit en raison de leur nature, soit pour éviter une augmentation du coût de la vie ; de l'autre, on a cherché, par l'institution de la taxe somptuaire, à frapper les ressources inutilement employées. Ce sont les résultats de conceptions économiques particulières et non les conséquences logiques du système.

On a d'abord reproché au principe de la taxation de la quittance obligatoire le bouleversement qu'il apporterait dans les mœurs. En matière mobilière, nombreuses sont les transactions qui ne sont constatées par aucun écrit, même lorsque l'intérêt en jeu dépasse 150 francs. Pour les opérations commerciales seules, la tenue d'écritures est obligatoire et, pratiquement, elle fait souvent défaut.

On a voulu également éviter de frapper l'intermédiaire dont les frais généraux seraient augmentés et qui se rattrapperait sur le consommateur ; les recherches se sont orientées dans le sens de la taxation directe de ce dernier. C'est évidemment là un idéal, mais combien difficile à réaliser !

Enfin, ce résultat étant atteint, théoriquement au moins, on s'est attaché à différencier, au point de vue de l'imposition, les consommations suivant leur nature.

Telle a été l'orientation générale de la fiscalité nouvelle. MM. Denais, Favareille, Thierry, Klotz, le premier député, le second maître des requêtes au Conseil d'Etat, les deux derniers ministres des finances, ont eu une influence prépondérante sur la solution adoptée.

M. Denais fut le rapporteur du projet gouvernemental à la Chambre. Il était lui-même l'auteur d'un système d'après lequel « seraient frappés d'un droit de timbre de 1 %, tous les paiements libératoires s'appliquant à des prêts ou dépôts de fonds et reports remboursés moins d'une année après leur remise entre les mains du débiteur ; seraient seulement exemptés, les paiements ne dépassant pas 10 francs lorsqu'ils ne représentent pas un acompte sur un règlement fractionné, ainsi que les paiements inférieurs à 50 francs et afférents à des achats au détail de denrées ou d'objets destinés à la nourriture, l'habillement, le chauffage

faits par des particuliers pour leur usage personnel ou celui de leur famille. »

Propositions de M. Favareille

Dans sa remarquable étude déjà citée, M. Favareille est le véritable promoteur de l'impôt général sur les consommations de luxe.

Déjà en France, dit-il, le décret du 7 thermidor, an III, avait institué une taxe somptuaire sur les domestiques mâles, les chevaux, les voitures suspendues et les meubles de prix.

Aujourd'hui, il s'agit tout simplement de frapper les citoyens les moins intéressants, en les reconnaissant par l'usage qu'ils font de leurs revenus, envisagés dans leur emploi et non dans leur importance. Ce n'est plus une mesquine lutte de classes qui inspire les mesures nouvelles, mais l'intérêt fiscal qui cherche à atteindre le superflu dans toutes ses manifestations, même dans les plus humbles, parce que les plus nombreuses.

C'est pourquoi on frappera l'achat par le consommateur de toute chose ne correspondant pas aux besoins usuels et essentiels de la vie.

La détermination du luxe ne peut s'opérer que par énumération, faute de criterium sûr permettant de le reconnaître.

Certains articles seront classés en raison de leur nature, d'autres en raison de leur importance.

La perception se fera au moment de la dernière vente, pour éviter tout double emploi, et le problème de l'incidence sera ainsi à peu près supprimé.

L'impôt, dont le taux est porté à 10 %, se percevra au moyen d'un timbre ou vignette mobile apposé soit sur l'objet vendu, soit sur la quittance dont la délivrance est rendue obligatoire.

Le contrôle est facilité par la tenue obligatoire de livres spéciaux et l'extension du droit de communication à tous les patentés.

Les sanctions proposées sont extrêmement rigoureuses

(amende du décuple ou centuple du droit, majoration de 25 % ou fermeture du magasin en cas de récidive).

La productivité aurait été considérable, d'après les prévisions de l'auteur, qui en attendait au moins 1.200 millions.

Projet Thierry

Avec M. Thierry, ministre des finances du cabinet Ribot, le Gouvernement se décida à entrer dans la voie préconisée par les parlementaires et les publicistes.

En déposant, sur le bureau de la Chambre, un projet concernant l'institution d'impôts nouveaux (Chambre, doc. parl. 1917, n° 3452, p. 865), il reconnaissait que les nécessités budgétaires exigeaient la recherche d'une nouvelle et vaste matière imposable.

« La solution idéale, disait l'exposé des motifs, serait l'établissement d'une taxe opérant, au profit de l'Etat, un prélèvement sur les dépenses individuelles. » Le fisc serait ainsi considéré comme une sorte de co-partageant qui, en échange de la protection apportée aux transactions, percevrait à titre de rémunération une partie des valeurs qui en font l'objet.

Cette théorie n'est que la conséquence du mouvement d'idées déjà signalé : puisque l'impôt est un prélèvement sur les facultés individuelles, pourquoi ne pas chercher à reconnaître celles-ci à leurs manifestations ?

Mais, avant de passer à l'application pratique, le Ministre reconnaît qu'il est impossible d'atteindre, sans bouleverser profondément les habitudes reçues, les transactions entre particuliers non-commerçants. Il renonce à exiger de ceux-ci la création d'un écrit et, partant, le paiement de l'impôt dont la productivité ne peut être assurée que par l'adoption de cette mesure.

De même les facultés d'épargne, les salaires ne seront pas grevés.

C'est la vente commerciale sous toutes ses formes, en gros comme en détail, qui formera la nouvelle matière imposable. Le commerçant cessera d'être contribuable ordinaire pour devenir un véritable collecteur d'impôt.

Il percevra la taxe chaque fois qu'il accomplira l'acte de vente tarifé, et devra en déclarer périodiquement le montant total, en accompagnant le dépôt de sa déclaration du versement des droits retenus précédemment (art. 71 du projet).

Ces opérations s'effectueront sans difficulté (on le suppose au moins) l'assujetti étant professionnellement astreint à la tenue d'une comptabilité qu'il communiquera aux agents chargés de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Deux cas seront à considérer :

1° Le commun des ventes sera tarifé à 1 °/₀₀, sans qu'il y ait à distinguer si l'objet vendu a ou non acquitté les droits, à l'occasion d'une précédente opération (art. 69).

2° S'il s'agit d'une vente à la consommation de certaines marchandises limitativement énumérées, une taxe sensiblement plus lourde sera perçue au moment du versement du prix.

Le taux, en général de 5 %, est surélevé à 10 % lorsque l'objet est réputé destiné à satisfaire un besoin superflu (art. 73).

Cette disposition constituait le premier essai officiel d'impôt somptuaire.

Outre les obligations générales imposées par l'article 71, le commerçant vendant des produits classés à l'article 73 devait subir une surveillance particulièrement étroite des agents de l'Enregistrement, qui pouvaient vérifier toutes ses pièces de comptabilité sans exception (art. 75).

L'article 76 punissait les contraventions d'une amende égale au quintuple droit au minimum de 50 francs et, en cas de récidive, outre une majoration de 25 %, de la fermeture du magasin par mesure administrative.

Les critiques n'ont pas été ménagées à ce texte.

Il est d'abord certain qu'en négligeant de modifier le régime des écrits libératoires non causés pour ventes commerciales, il laissait échapper une matière imposable d'une constatation assez facile et d'une étendue relativement importante.

S'il n'exigeait pas des non-commerçants la rédaction d'une quittance comme le projet Lasies, s'il n'apportait de ce chef aucune entrave aux transactions, il ne respectait guère

la liberté des commerçants astreints à un véritable exercice. Mais est-il possible d'assurer la sincérité de la perception, sans employer des moyens de contrôle énergiques et quelque peu inquisitoriaux ? Nous ne le croyons pas.

Avec la distinction proposée, pour les objets de luxe, des ventes en gros et en détail, il contenait en germe toutes les difficultés que la loi actuelle a fait naître sur ce point.

Son plus grave défaut a été signalé par M. Klotz, à la tribune de la Chambre, dans les termes suivants :

« Le projet... portait sur la matière première en même » temps que sur l'objet fabriqué. Avec ce système, on » pouvait dire qu'avant d'arriver au consommateur, certains » objets fabriqués, de consommation courante, étaient frap- » pés plusieurs fois de l'impôt et qu'on faisait ainsi payer, » à des denrées de première nécessité, des taxes parfois » assez lourdes. » (Débats, 2e séance du 21 décembre 1917, p. 3449, col. 1).

Le reproche avait été prévu et c'est pour atténuer les inconvénients inhérents au procédé, sans toutefois les faire disparaître complètement, que le tarif très faible de 1 0/00 aurait été adopté. Le correctif était insuffisant et il est probable qu'au cours des débats l'opposition se serait attaquée à ce vice pour faire échec à l'ensemble de la loi.

Il serait injuste, d'un autre côté, de ne pas reconnaître les qualités du projet et principalement sa simplicité relative, la logique et l'enchaînement de ses dispositions.

Le Parlement n'a pas eu à se prononcer, M. Klotz ayant remplacé M. Thierry au ministère, avant la discussion. Il n'en reste pas moins vrai que, malgré les différences profondes qui séparent de la loi nouvelle ce premier essai officiel, son étude présente une réelle importance pratique. Certaines dispositions ambiguës du texte actuel doivent être rapprochées des articles correspondants du projet ; les comparaisons font apparaître les différences et éclairent l'interprète sur la pensée du législateur qui ne ressort pas toujours nettement des termes employés.

Le projet Klotz

(Doc. parl. Chambre, annexe 3941, p. 1518 à 1557 passim)

L'étude des dispositions présentées par M. Klotz, ministre des finances des cabinets Painlevé et Clemenceau, présente un intérêt pratique considérable. Malgré les importantes modifications apportées par les travaux des Commissions parlementaires et les amendements individuels, l'ensemble du projet est devenu la loi du 31 décembre 1917, actuellement en vigueur.

Puisque celle-ci doit faire l'objet de l'ouvrage, nous nous bornerons à un exposé rapide, en insistant seulement sur certains changements apportés au cours des débats. Les remarques faites à ce sujet permettront de faire ressortir l'esprit général de la réforme et les conceptions individuelles de ses auteurs.

Il ne s'agit plus seulement d'un impôt sur les ventes commerciales ou d'une taxe sur les achats somptuaires : c'est le système de la généralisation du droit de timbre proportionnel sur les quittances qui est repris avec les atténuations jugées nécessaires pour éviter des répercussions multiples.

Les paiements sont traités différemment, suivant qu'ils sont reçus par des commerçants ou par des non-commerçants.

Les paiements civils autres que ceux causés pour vente au détail sont soumis, par l'article 30, à une taxe proportionnelle de 0 fr. 10 par 50 francs. Malgré la généralité des termes employés, il s'agit en réalité d'une transformation du droit de timbre-quittance. On entend frapper l'écrit ; mais, pour éviter que les assujettis n'éludent l'impôt en se contentant de conventions verbales, l'article 31 rend obligatoire la délivrance de la quittance, dès lors que le paiement est supérieur à 150 francs.

Les seules exceptions prévues concernent les virements en banque, la confusion ou la compensation légale. Les acquits inscrits sur les chèques ou effets de commerce ne sont exemptés que pour être frappés d'une manière détournée : la création du titre spécial est néanmoins nécessaire, lors-

qu'il ne s'agit pas de la quittance donnée au banquier tiré, par le bénéficiaire ou porteur.

L'impôt étant substitué au timbre-quittance, en suit les règles d'exigibilité ; toutefois, la pénalité est également devenue proportionnelle comme le droit simple ; elle est fixée à 6 % du montant du paiement et comporte l'adjonction de décimes.

Le régime des paiements commerciaux est déterminé par les articles 35 à 38. Il ne s'agit plus de frapper le total des affaires du commerçant : seules les ventes au détail ou à la consommation sont taxées et on veut se limiter en principe aux livraisons d'objets destinés à l'usage personnel de l'acheteur. L'intention des auteurs de la réforme est que la taxe soit perçue dans tous les cas, mais qu'elle ne le soit qu'une seule fois. Ainsi seront évitées, théoriquement au moins, les répercussions sur le coût de la vie et particulièrement l'imposition des objets de première nécessité.

Avec de semblables restrictions, la productivité de la taxe, malgré le doublement du taux, n'en est pas moins singulièrement amoindrie. Par ailleurs, la distinction des ventes à la consommation et des ventes en gros sera souvent bien délicate : c'est là un inconvénient pratique considérable ; il ne suffira plus de constater les faits matériels de l'aliénation et du paiement, on devra dans chaque cas rechercher la destination du produit.

Si l'on ajoute que, dans l'esprit des auteurs de la loi, les notions de la vente à la consommation et de la vente au consommateur se sont un peu embrouillées et ont donné lieu à des déclarations contradictoires, dont nous retrouverons le souvenir dans les textes législatifs ou réglementaires, on ne s'étonnera pas de la peine que le gros public éprouve pour s'adapter à ce mécanisme compliqué.

La taxe somptuaire n'est pas supprimée : les idées émises par M. Favareille sont, au contraire, développées et leur champ d'application est étendu.

L'article 35 élève à 10 % le taux de l'impôt, même lorsqu'il s'agit de paiements inférieurs à 10 francs, dans tous les cas où il porte :

1° Sur le prix de vente à la consommation de marchan-

» dises ou objets de luxe dont la désignation sera confiée » à une Commission constituée par décret.

» 2° Sur les versements effectués en règlement de prix » d'achat de fournitures, de marchandises, d'aliments, de » liquides et produits de toute nature, lorsque la maison » ou l'établissement vendeur ou fournisseur peut, en raison » de la catégorie de sa clientèle, de son mode d'exploitation, » de l'élévation de son prix de base, et de son importance » sur la place, être considéré comme un établissement de » luxe ou de premier ordre...

» 3° Sur les paiements effectués à des non-commerçants, » pour prix de vente d'objets ou de marchandises non » destinés à une exploitation agricole, industrielle ou » commerciale, lorsque le prix unitaire est égal ou supérieur » à 1.000 francs. »

On cherche ainsi à atteindre l'ensemble des dépenses somptuaires.

Enfin, et malgré la généralité des termes de l'article 30 relatif aux paiements civils, les droits institués par l'article 35 sont également dus, que la vente soit faite par un commerçant ou par un non-commerçant.

C'est ce qui résulte de l'article 36, 2e alinéa, d'après lequel « La perception de la taxe (établie par l'article précédent) sera constatée dans les conditions prescrites par le règlement d'administration publique prévu à l'article 34, soit par l'application de timbres sur les écrits libératoires délivrés par les non-commerçants, soit en ce qui concerne les commerçants, par la délivrance d'une quittance extraite d'un registre à souche ou par l'inscription de la vente sur les registres de comptabilité agréés par l'Administration. » Le mode de perception seul varie, les conditions d'exigibilité de la taxe restant les mêmes.

La plus grande latitude est laissée au Gouvernement pour la réglementation des conditions d'application.

Les pénalités proposées sont les mêmes que celles exposées lors de l'examen du projet Thierry.

Modifications principales apportées par le Parlement

La Commission de la Chambre a remanié sensiblement les propositions du Ministre des finances. L'Assemblée elle-même a accueilli l'ensemble du projet avec une certaine méfiance ; mais il est apparu, au cours de la discussion, que les attaques étaient dirigées plus contre l'auteur que contre le régime lui-même. Malgré certains incidents regrettables, la majorité des représentants du pays a adhéré aux idées principales de M. Klotz.

D'abord, on a estimé que pour mettre en harmonie les impôts sur les écrits obligatoires ou libératoires, un rehaussement du droit de timbre des effets de commerce s'imposait (art. 30-34 du texte de la Commission de la Chambre). La réforme était plus intéressante en théorie qu'en pratique et a abouti à certains usages abusifs du chèque. Une fois de plus, on s'est aperçu que le produit de l'impôt n'augmentait pas dans les mêmes proportions que son taux.

Le minimum exempté du droit, en l'absence d'écrit, a été relevé de 10 à 150 francs. La taxe sur les établissements de luxe, rejetée d'abord par la Commission de la Chambre, n'a été finalement admise qu'avec certaines réserves. Il n'est plus question d'appliquer le tarif surélevé aux ventes faites par les non-commerçants lorsque leur prix unitaire dépasse 1.000 francs.

Mais une modification, de pure forme en apparence, a réellement bouleversé toute l'économie du projet. A la suite des attaques violentes dirigées contre le principe de la quittance obligatoire et malgré les très justes observations de M. Ernest Lafont (Débats Chambre, 3e séance du 21 décembre 1917, p. 3165-67 ; 2e séance du 22 décembre 1917, p. 3495) l'article 33-37 du projet, qui obligeait à constater par écrit les paiements aux non-commerçants, a été abandonné. Il s'ensuit que les parties peuvent éviter l'impôt en ne constatant plus les opérations réalisées. Si le débiteur accepte le risque de n'être pas couvert par une quittance, il ne paie rien : c'est donc l'impôt facultatif. Or, le risque est très minime lorsqu'il s'agit d'un paiement fait à une personne qui tient une comptabilité régulière, ou lorsque la

remise d'un chèque et son acquit permettent de reconstituer l'opération d'après les traces laissées dans les écritures bancaires.

Au Sénat, la Commission, tout en étant d'accord avec le Ministre sur le principe de la réforme, demandait la disjonction des articles relatifs à la taxe de luxe. L'Assemblée préféra adopter d'une façon à peu près complète le texte qui lui était soumis.

La majorité des parlementaires s'est trouvée d'accord pour n'accorder au Gouvernement qu'un mandat limité en vue de la détermination des conditions d'application.

Nature générale des nouvelles taxes
Division du sujet

En abordant l'étude du droit positif et avant de passer à l'examen critique du texte de la loi, il convient d'en dégager l'économie générale.

Or, d'après la réglementation actuelle, il n'existe pas une taxe générale sur les paiements, mais différents impôts ayant chacun leurs caractères distincts.

Tous ont évidemment un but économique commun, en ce qu'ils sont basés sur la faculté de dépense et atteignent la richesse lorsqu'elle change de possesseur. Ce qu'ils frappent c'est, selon l'expression de M. Denais (Doc. parl. Chambre, annexe 4061, p. 1951) « la masse énorme du capital en travail, la richesse en circulation..... dans chacune de ses manifestations ». Le but des auteurs de la loi est d'établir un véritable péage, frappant toutes les transactions non commerciales et les transactions commerciales elles-mêmes, lorsqu'elles portent sur un objet parvenu au dernier terme de sa vie industrielle, destiné à être détruit, utilement ou non, par l'acheteur.

Ce sont des impôts assis sur des faits de consommation ou d'échange et qui, comme tels, rentrent dans la classification des impôts indirects. Ils sont dus par le seul fait que le paiement, la vente, la rédaction de l'écrit libératoire auront eu lieu dans les conditions prévues par la loi, sur le territoire qu'elle régit et abstraction faite, en principe, de la personnalité des contractants.

Mais il existe entre eux, tant au point de vue des conditions d'exigibilité qu'à celui des conditions de perception, des différences sensibles qui permettent de les classer à part, selon leur nature juridique.

On peut distinguer :

Un impôt sur les écrits libératoires (art. 19) ;

Un impôt sur les paiements de prix de vente au détail ou à la consommation (art. 23) ;

Un impôt majoré sur le paiement du prix de vente (certains disent la vente suivie de paiement) d'objets classés comme de luxe, avec une distinction, suivant que le vendeur est ou non-commerçant (art. 27) ;

Un droit d'enregistrement majoré, frappant les procès-verbaux de ventes publiques d'objets dits de luxe, en remplacement du droit ordinaire (art. 27) ;

Une taxe somptuaire sur certaines dépenses effectuées dans les établissements classés comme de luxe (art. 28).

Il est intéressant de rechercher si chacun de ces droits rentre dans une des catégories déjà existantes. Au point de vue pratique, il faut en effet songer que la loi nouvelle contient de nombreuses lacunes et que les principes fondamentaux du droit fiscal interdisent toute extension des règles applicables à un impôt, alors même qu'il s'agirait d'une situation analogue mais non identique.

Or, les nouveaux impôts sont très voisins des droits de timbre et ils sont généralement perçus par l'apposition de vignettes, mais il n'en est pas moins vrai qu'ils s'en différencient sérieusement.

Le timbre, dit M. Wahl (Traité de Droit fiscal, t. III, livre II, n° 1), est un impôt sur les actes écrits. Le seul caractère commun à tous les droits de timbre est justement la nécessité de la « RÉDACTION D'UN ÉCRIT » pour leur exigibilité.

Tantôt c'est la matière, le papier lui-même, qu'on cherche à atteindre (timbre de dimension) ; souvent c'est la convention qu'il sert à constater (timbre des effets de commerce, des valeurs mobilières) ; quelquefois même, l'empreinte n'est que la quittance du prix d'une concession publique particulière (permis de chasse), mais toujours il faut un ÉCRIT : en l'absence de celui-ci, le droit ne saurait être perçu. Lorsque la loi entend rendre l'impôt obligatoire, elle astreint les

contractants à rédiger cet écrit (Loi du 8 juillet 1865, art. 4. Loi du 13 mai 1863, art. 10. Wahl, loc. cit.). Cette condition ne cesse pas d'être nécessaire lorsque le timbre est un mode de perception particulier d'un véritable impôt direct (Loi du 31 juillet 1917, art. 38 à 40). L'emploi du papier, s'il ne constitue pas la base de l'impôt, en fournit tout au moins l'occasion.

D'abord, il apparaît de toute évidence, et le texte le dit formellement, que le droit majoré sur les ventes publiques d'objets de luxe est un droit d enregistrement soumis aux règles établies par la loi du 22 frimaire, an VII, et qui ne se perçoit que par la présentation du procès-verbal au receveur.

Lorsqu'un non-commerçant effectue une vente d'objets de luxe, la loi l'oblige à délivrer quittance à l'acquéreur et à percevoir l'impôt par l'apposition de timbres mobiles sur cette quittance. C'est l'écrit qui est directement taxé, ce qui est la caractéristique du droit de timbre. Mais l'intérêt pratique des discussions qui pourraient être engagées sur ce point est très faible puisque les conditions d'exigibilité ne varient pas, ainsi que nous le verrons, suivant que la vente est faite par un commerçant ou par un non-commerçant. Il ne faut donc pas attacher trop d'importance à un simple détail de perception.

Le droit proportionnel institué par l'article 19, sur les écrits libératoires, est certainement un droit de timbre (Instruction générale de de l'Enregistrement 3582, p. 7. Discussion sur l'article 37 du projet, Chambre, débats, séance du 22 décembre 1917, p. 3495 et 3496).

Mais les taxes nouvelles, organisées par les articles 23, 27 et 28 de la loi, ont un caractère particulièrement original (Sénat, 2e séance du 30 décembre 1917, p. 1233. Déclaration de M. Perchot, sénateur) en ce qu'elles sont indépendantes de la création d'un titre.

C'est ce que le Ministre des finances a reconnu pour la taxe créée par l'article 23 de la loi nouvelle (Réponse à une question n° 21.926, posée par M. Barthe, député, « Journal officiel » du 2 juin 1918).

» Cette taxe constitue un impôt d'une nature spéciale, qui

» ne peut être assimilée à un droit de timbre, dès lors que » pour les paiements dépassant 150 francs il est dû, même » s'il n'existe pas de titre libératoire. »

On remarquera qu'en ce qui concerne la taxe sur les paiements inférieurs à 150 francs, la réponse paraît admettre la solution inverse.

L'instruction de l'Enregistrement n° 3554, § 10, se prononce implicitement dans le même sens. En notifiant aux agents l'article 23 de la loi du 29 juin 1918, qui exempte de la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs les collectivités publiques, l'Administration leur fait remarquer que : « en fait, l'Etat n'avait » pas à acquitter la taxe sur les achats au détail ou à la » consommation, puisque cette taxe, n'ayant pas le caractère » d'un droit de timbre, devait rester à sa charge en qualité » d'acheteur et qu'en principe l'Etat ne se paie pas d'impôt » à lui-même. » La même explication est également donnée un peu plus loin, au sujet de la taxe de 10 % créée par l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917.

La simple suppression de l'exigence fiscale, qui rendait la quittance obligatoire et la frappait directement, a suffi pour modifier complètement la nature de l'impôt (voir explications de M. Lafont, député, 2e séance du 22 décembre 1917, p. 3496, col. 2) et le classer à part.

S'il est constaté une lacune dans le texte, le principe d'interprétation restrictive, déjà signalé, ne permettra pas de faire appel aux lois bursales similaires et de les étendre par analogie. Les difficultés particulières non réglées devront être résolues en s'inspirant directement du droit commun.

Peut-on considérer ces derniers impôts, si différents de ceux créés jusqu'alors, comme formant un système cohérent à lui-même ?

Telle paraît bien être la doctrine de l'Administration qui enseigne (Instruction 3532, pages 17, 27 et 28) que le paiement constitue pour tous le fait générateur de l'impôt. Ce serait ainsi non pas la transaction, mais son exécution qui serait visée, indépendamment de toute preuve.

Si la rédaction de l'article 23 est pleinement favorable à cette opinion, le texte des deux autres articles peut prêter à la discussion ; aussi la théorie administrative a-t-elle été critiquée. Nous ne pouvons, dans un examen d'ensemble,

discuter ces points particuliers ; nous devons nous contenter, pour le moment, de signaler l'existence de divergences qui nécessiteront une étude séparée de chaque taxe.

Dans une première partie, nous examinerons les conditions d'application du droit sur les écrits libératoires (art. 19).

En second lieu, nous ferons la théorie de l'impôt sur les ventes au détail (art. 23). La troisième division sera consacrée aux taxes somptuaires instituées par les articles 27 et 28 de la loi, en les subdivisant selon leurs caractères particuliers.

Nous tenons à faire remarquer que, s'il eut sans doute été préférable de commencer par une théorie d'ensemble, malheureusement, l'incohérence des textes et leurs contradictions nous interdisent l'emploi de cette méthode rationnelle.

Il est en effet impossible d'appliquer la rigueur des procédés usuels de la science juridique à une loi aussi chaotique dans son ensemble que défectueuse au point de vue de l'application pratique.

PREMIÈRE PARTIE

Taxe sur les écrits libératoires

Si la taxe instituée par l'article 19 de la loi du 31 décembre 1917 fait partie du groupe des impôts destinés à atteindre la circulation de la richesse, elle ne produit ses effets que dans un rayon très restreint.

Telle qu'elle est établie, elle ne saurait, selon le désir exprimé par M. Lasies, jouer le rôle d'un véritable impôt automatique sur le revenu. Son but est beaucoup plus modeste, et il n'y faut voir qu'une simple extension, une réforme partielle du timbre-quittance rendu proportionnel dans certains cas, avec doublement du minimum (voir discours de M. Perchot, sénateur, 2e séance du 30 décembre 1917, débats, p. 1229, col. 1).

Ce n'était pas sans doute dans les limites étroites où elle peut actuellement frapper la circulation que le projet, déposé par le Ministre, entendait l'enfermer.

Il s'agissait d'une taxation générale, atteignant sûrement (sauf effet de la fraude) tous les paiements non reçus par des commerçants. L'obligation de la quittance étant supprimée, l'esprit de la réforme a complètement changé.

Quoi qu'il en soit, en l'état actuel de la réglementation, la taxe est « un impôt proportionnel sur les écrits sous signa-» tures privées, constatant simplement des paiements ou » versements de sommes pour une cause autre que le » commerce de la partie prenante et non exemptés spéciale-» ment par la loi. »

Nous sommes loin, on le voit, de la taxation générale des paiements proposée et il ne s'agit plus que d'un simple impôt sur les quittances.

Nature de l'impôt

La taxe est un droit de timbre d'une nature spéciale. Elle fait partie du groupe d'impôts établis sur les actes écrits, en raison des conventions qu'ils renferment et non de la dimension du papier employé.

Elle présente donc les caractères généraux de droits de timbre. Perçue à l'occasion de la rédaction de l'écrit, elle atteint séparément chaque exemplaire. Impôt de consommation, elle frappe la matière et n'est pas restituable en cas d'annulation de l'acte. Enfin, elle suit les règles adoptées pour le recouvrement ou la prescription des droits de timbre.

Au contraire, l'impôt de même quotité, établi par l'article 23, est un droit spécial. Les deux taxes présentent donc une différence initiale qui paraît de plus en plus accentuée au fur et à mesure qu'on approfondit l'étude des institutions. Elles n'ont de commun que la destination économique, le taux de 0 fr. 20 par 100 francs et, par suite d'un procédé administratif critiquable, et peut-être éphémère, les vignettes servant à la perception. Tout ceci s'explique si l'on réfléchit que, la matière imposable (écrit libératoire ou paiement) variant, les conditions de perception ou de recouvrement doivent être modifiées pour tenir compte de la nature des choses. Mais comme des confusions regrettables sont fréquemment commises à ce sujet, non seulement par la masse, mais par les personnes les plus autorisées, nous nous permettons d'insister à nouveau sur cette dualité des impôts sur les paiements ordinaires.

CHAPITRE PREMIER

Conditions générales d'exigibilité

OBSERVATION IMPORTANTE. — L'Administration admet que la taxe est substituée à l'ancien droit de timbre gradué et qu'elle doit être appliquée dans les mêmes conditions (Instruction 3532, p. 5. Réponse à la question 23.232, posée par M. Babaud-Lacroze, député, « Journ. off. » du 8 août 1918, p. 6.877). Telle paraît bien avoir été l'intention des auteurs de la loi (Déclaration de M. Milliès-Lacroix, au Sénat, 2e séance du 30 décembre 1917, p. 1229, et de M. Denais, à la Chambre, 3e séance du 21 décembre 1917, p. 3463, 3e col.).

§ Ier

Existence d'un titre

Cette condition est imposée par le texte même de l'article 19 de la loi ; elle résulte nettement de l'examen des travaux préparatoires.

Le projet du Gouvernement et de la Commission astreignait seulement le créancier à délivrer quittance. Au moment où l'article 37, vivement attaqué, allait être abandonné, M. Lafont, député, en caractérisait ainsi l'économie : « Nous » sommes en train de voter un impôt nouveau, qui frappe » les titres libératoires et qui repose essentiellement sur une » obligation nouvelle : celle de créer un titre libératoire. » (2e séance du 22 décembre 1917, débats, p. 3496, col. 1).

Après la suppression de cette obligation, M. Milliès-Lacroix, rapporteur au Sénat, se prononçait dans le même sens, et M. Perchot, sénateur, affirmait : « L'article 10

» (devenu 19) vise le paiement d'un droit sur un titre. » (Sénat, 2e séance du 30 décembre 1917, débats, p. 1233, col. 2).

L'exigibilité de l'impôt est donc, avant tout, subordonnée à l'existence matérielle d'un écrit. Telle était déjà la solution en matière de timbre-quittance (Cass. req. 23 avril 1901. D.P. 1901, 1-513).

Aujourd'hui, comme sous le régime antérieur, le débiteur qui se libère est dans l'alternative, ou d'acquitter l'impôt s'il veut se procurer un titre, une preuve régulière et normale, ou de se contenter des présomptions de paiement non atteintes par la loi, en courant les risques d'être obligé de payer deux fois.

L'impôt est donc facultatif. On a compté que les usages de la vie moderne prévaudraient sur l'esprit d'économie, et qu'on ne se priverait pas de la preuve normale pour éviter un droit aussi faible.

Néanmoins, l'expérience a montré que, dans certains cas au moins, on pouvait arriver à se passer du titre taxé, sans trop d'inconvénients. Le système proposé par le Ministre et la Commission de la Chambre, s'il ne tenait pas compte de certains usages courants, avait au moins le mérite de la logique et l'avantage de la productivité.

Les pertes de recettes résultant de la suppression de l'article 37 du projet, sont sensibles pour le Trésor : on les évaluait à quatre-vingt-dix millions, lors de la discussion et, dans l'état actuel de nos finances, ce supplément de ressources n'était pas à négliger.

Ce sacrifice est d'autant plus regrettable que ce seront surtout les habitués des banques, les usagers du chèque ou du virement qui vont bénéficier de la faiblesse du législateur.

§ 2

Le titre doit constater, d'une façon quelconque, le versement de sommes

Sous le régime de la loi du 23 août 1871, il était décidé qu'il suffisait que l'écrit présentât un caractère libératoire quelconque.

Puisqu'on se trouve en présence d'une extension de la législation préexistante, il est donc tout naturel de se référer aux règles qui avaient été établies par la doctrine administrative et consacrées par la jurisprudence de la Cour de Cassation. Malgré certains inconvénients, sensibles surtout pour ceux qui sont totalement étrangers aux questions fiscales, (voir déclarations de M. Sibille, député, débats deuxième séance du 22 décembre 1917, page 3.499, col. 3), le procédé a du bon. Lorsqu'une loi a près d'un demi-siècle d'existence et que la critique des juristes intéressés a pu s'exercer à loisir pour établir la valeur et la portée de ses dispositions, il est tout au moins facile de se reporter aux travaux des devanciers et d'en tirer profit. La pratique des affaires, le contact perpétuel avec les réalités ont permis aux spécialistes d'examiner à loisir et de solutionner les problèmes nés de la variété et du changement incessant des situations particulières. L'œuvre ainsi édifiée doit être consultée avec fruit car elle correspond aux besoins de la vie par ce que construite en vue d'une application concrète. Les conflits si fâcheux sont évités par ce que prévus et l'avantage est des plus appréciables.

Puisque le législateur de 1917 adoptait des principes analogues à ceux qui avaient inspirés son devancier de 1871, il a donc agi fort sagement en utilisant l'expérience du passé. En définitive il s'agissait de transformer une institution entrée dans les mœurs, il était donc naturel et prudent de reproduire une disposition connue de tous.

D'après les conclusions auxquelles on était arrivé dans le dernier état d'une jurisprudence ayant acquis la valeur d'un droit coutumier, l'unique condition d'exigibilité du droit de timbre quittance était que l'écrit présentât entre les mains du détenteur le caractère libératoire ; que, de par les circonstances, il put être invoqué par le débiteur comme preuve d'un paiement effectué. L'impôt ainsi conçu est d'une souplesse d'application et d'une étendue merveilleuse ; le but de la loi, qui a été de déjouer les multiples combinaisons, impossibles à prévoir dans leur variété, par lesquelles on s'ingénierait à éluder le paiement du droit nouveau, semble donc complètement atteint.

La Régie, dès le début de l'application du texte avait bien

compris tous les avantages qu'il lui accordait. Dès 1874, c'est-à-dire juste au moment où les premières difficultés pouvaient être soumises aux tribunaux, la Cour de Cassation adoptait sa manière de voir en décidant qu'étaient atteintes « toutes écritures constatant un paiement sous quelque forme » qu'elles se présentent, et qu'elles aient ou qu'elles n'aient » pas le caractère d'un acte, dès qu'elles constituent pour le » débiteur un titre libératoire susceptible de remplacer la » quittance » (Cass. Civ., 11 février 1874. D. P. 74-1-473. Instruction 2487 § 4).

On conçoit donc qu'il est impossible d'énumérer tous les cas d'application d'un texte aussi compréhensif ; les recueils de procédure sont remplis de décisions d'espèce qui sont la conséquence du principe. Il faut se contenter de rechercher dans chaque hypothèse particulière si, au moyen de la production des pièces qui ont été remises, et d'après les circonstances, les usages locaux ou généraux, les juges pourraient considérer la libération comme certaine.

Malgré la substitution de la nouvelle taxe à l'ancienne et la référence faite au texte de 1871 frappant les titres « emportant libération, reçu ou décharge » l'article 19 emploie une formule extrêmement large qui ne cadre pas tout à fait avec la précédente :

« Une taxe... sera perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des paiements ou versements de sommes... »

Il est certain que ce texte ne s'applique pas aux décharges d'objets qui restent en dehors de ses prévisions, et ne sont assujetties qu'à l'ancien droit de 0 fr. 10, quelle que soit la valeur de l'objet remis.

Mais l'instruction 3532, p. 7, fait observer avec juste raison que l'application de la taxe n'est pas subordonnée à l'existence d'une dette proprement dite à éteindre, et qu'elle est due sur les simples décharges de sommes données aux mandataires ou dépositaires. On était déjà arrivé à cette conclusion sous le régime antérieur (Solution de l'Administration du 11 octobre 1883. Garnier, Répertoire général de l'Enregistrement, v° Quittance timbre n° 187).

Parmi les pièces qui constatent purement et simplement un versement d'espèces, toutes ne présentent pas le caractère

libératoire. La numération des espèces, le fait matériel de la tradition revêt une signification différente suivant qu'il se produit en exécution d'une convention antérieure, pour éteindre la créance qui en résulte, ou indépendamment de tout lien préexistant. Au premier cas il s'agit de la véritable quittance, déclaration extinctive d'un droit antérieur : au second l'acte est générateur d'un droit nouveau ; bien que n'exprimant pas d'autres liens que ceux résultant du fait de la livraison, l'écrit en raison des circonstances constitue le titre d'une obligation, et pourra être invoqué comme tel en justice.

L'Administration a soutenu sous l'empire de la loi du 23 août 1871, que les reçus obligatoires étaient également visés et assujettis au droit de timbre spécial, même quand ils ne forment pas complètement titre. Outre un argument de texte résultant de l'insertion du terme général reçu, entre l'expression quittance et décharge, elle se prévalait de la nature du droit de timbre qui frappe l'acte d'après son contenu et indépendamment des circonstances extérieures.

On a objecté cependant que le texte semblait préciser l'intention contraire du législateur. Le rapporteur, M. Mathieu Bodet a déclaré qu'il s'agissait d'une « taxe prélevée sur l'écrit libératoire » ; l'article 18 qui met le droit à la charge du débiteur, et la pénalité à la charge du créancier ne peut recevoir son application qu'autant qu'il s'agit d'un reçu constatant la livraison d'une chose due en vertu d'une obligation préexistante dont cette livraison implique l'exécution.

L'exigibilité du droit de timbre quittance n'est pas du tout indépendante des circonstances extérieures et il faut avant tout que l'écrit corresponde à une libération effective.

Aussi un arrêt de la Chambre des Requêtes, du 7 mars 1887 (S. 88. 1-273. D.P. 87-1-1.333) a rejeté le pourvoi intenté contre un jugement du Tribunal de la Seine du 19 février 1886 (S. 88-273. D.P. 86-5-419) déboutant l'Administration.

Bien que cette décision soit généralement approuvée (Wahl loc. cit. II. 246), l'Administration s'était toujours refusée à en admettre la doctrine et attendait le moment de soumettre à nouveau la question à la Chambre civile.

L'occasion favorable ne paraît pas s'être offerte depuis l'arrêt de 1887, mais il semble bien que les prétentions admi-

nistratives n'aient pas diminué par le fait du vote de la loi du 31 décembre 1917.

L'instruction 3532 précitée enseigne p. 7 que « tout ce qui » est dit au sujet des paiements doit s'entendre de tous ver- » sements reçus ou décharges pourvu qu'il s'agisse de » sommes ». Une réponse du ministre (Question n° 21877 posée par M. Loriot, député, « J. O. » du 2 juin 1918, p. 4776), implique également la soumission des reçus purs et simples, même obligatoires, à la taxe de 0 fr. 20 % instituée par l'article 19.

Il est donc probable que la difficulté précédemment tranchée par la Cour suprême dans le sens contraire à la thèse fiscale, lui sera soumise à nouveau à propos de la nouvelle taxe ; cette fois l'Administration pourra se prévaloir d'arguments de texte plus sérieux.

Malgré la dénomination « taxe sur les paiements », le rôle de l'impôt nouveau est surtout d'atteindre la transmission de la richesse dans chacune de ses manifestations et particulièrement la mutation d'un patrimoine à un autre. Dans cette intention, au mot général « paiement » de l'article 30 du projet Klotz, la Commission de la Chambre a substitué l'expression encore plus compréhensive « paiements ou versements » ce qui paraît bien entraîner en principe la taxation de toute mutation constatée par écrit.

Cette interprétation est confirmée par un discours où M. Perchot, sénateur, a, sans trouver de contradicteur, émis l'opinion que la taxe s'appliquait à tous mouvements de fonds et pris justement un exemple de reçu obligatoire (Débats deuxième séance du 30 décembre 1917, p. 1228, col. 3 in medio). Par ailleurs, certains reçus qui présentent incontestablement un caractère obligatoire, les récépissés délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, ont été spécialement exemptés (art. 20-6°) ce qui signifie a contrario que, sans l'exception introduite, ils étaient atteints ; et interprétant restrictivement cette exception, on a conclu que les récépissés de dépôts chez des particuliers étaient soumis au droit proportionnel (Réponse du ministre à M. Loriot précitée).

Le moment venu ces nouveaux arguments seront sans

doute présentés à la Cour en vue d'obtenir un revirement de sa jurisprudence.

Il convient toutefois de faire remarquer que l'intérêt pratique de la question est considérablement atténué par suite de l'élévation du droit de timbre auquel sont soumis les effets non négociables (Loi du 6 prairial an VII, art. 6 et du 31 décembre 1917, art. 18 et avis du Conseil d'Etat des 29 mars-1er avril 1808). La quotité de l'impôt est en effet fixée à 0 fr. 20 par 100 francs dans les deux cas du moment qu'il s'agit d'actes unilatéraux constatant des transmissions de sommes sans stipulations étrangères. Cependant il reste toujours cette différence que le timbre des effets est dû sur les actes tandis que le timbre quittance (ou la taxe sur les paiements) est dû sur les écrits, qu'ils aient ou non le caractère d'un acte.

§ III

Remise de l'écrit au débiteur

Au début de l'application de la loi du 23 août 1871 l'Administration a soutenu que l'impôt était exigible par le seul fait de la rédaction de l'écrit libératoire indépendamment de toute remise au débiteur. Elle basait sa prétention sur la nature du droit de timbre établi sur l'écrit même incomplet et définitivement acquis au Trésor par le seul fait de la rédaction de l'acte.

Cette théorie avait d'abord été accueillie favorablement par la Chambre civile de la Cour de Cassation (arrêt du 27 décembre 1876, S. 77-1-81), mais à la suite d'un nouveau pourvoi, les Chambres réunies (arrêt du 4 juin 1880, S. 80-1-321. D.P. 80-1-289. P.F. 80-758) se prononcèrent définitivement en sens contraire. C'est qu'en effet la loi de 1871 ne s'est pas bornée à modifier le taux de l'impôt, elle a également changé les conditions de sa perception : le titre n'est frappé que par ce qu'il est libératoire et seulement au moment où il revêt ce caractère, c'est-à-dire lorsqu'il est remis au débiteur ou à son représentant.

Il en résulte que le créancier n'est plus tenu d'apposer le timbre quand il rédige la quittance pour constater le paiement qui aura lieu ; aucune faute ne peut lui être reprochée tant que cette quittance reste en sa possession ou en celle de ses représentants ; l'acte n'est alors qu'un simple projet qui peut être supprimé ou modifié, il ne reçoit son caractère définitf que par la remise. C'est seulement alors qu'il y a lieu d'apposer les timbres d'après la loi en vigueur.

Un point particulier reste cependant controversé : Doit-on considérer comme tombant sous l'application du droit (à l'ancien ou au nouveau tarif) les écrits qui forment titre contre le créancier et qui, par suite, ne peuvent être qualifiés de simples projets quoique non destinés par leur nature à être remis par le créancier au débiteur ?

Par exemple, une mention écrite sur le titre de la créance par le possesseur du droit est certainement libératoire (art. 1332 C. civ.). Est-elle sujette au timbre ?

M. Wahl enseigne l'affirmative (loc. cit. n° 236), mais son opinion n'est généralement pas admise. La Cour de cassation a décidé (Cass. 2 janv. 1900 S-1900-1-529 D.P. 1900-1-537) que les bons de sortie inscrits par le cessionnaire au dos de récépissés à ordre de marchandises déposées dans les magasins généraux, n'emportent pas décharge au profit de ces établissements, parce que les pièces restent en la possession du cessionnaire jusqu'au retrait total des marchandises. Malgré cet arrêt , nous pensons cependant que si l'écrit a un caractère libératoire et ne peut plus arbitrairement être détruit par le créancier, son caractère définitif est suffisamment accusé pour qu'on le taxe.

§ IV

Absence de Dispositions étrangères

Il était universellement admis, sous le régime antérieur, que la loi n'assujettirait au timbre de quittance que les reçus purs et simples, c'est-à-dire aux écrits se bornant à constater la transmission des valeurs.

Dès lors que le créancier insérait dans son acquit une mention constatant un autre fait et imprimant à cet acquit un caractère juridique différent de la quittance, simple instrument de preuve, c'était le droit de timbre de dimension qui redevenait exigible.

La loi de 1871, plus compréhensive à certains égards que la loi de Brumaire, mais moins rigoureuse quant au tarif, constituait en effet un droit d'exception. La règle commune reprenait son empire lorsque l'écrit renfermait une disposition de nature à conférer à l'une des parties une utilité juridique distincte de celle de la quittance ou du reçu (Wahl op. cit. n° 246-251).

Par suite, il s'agissait d'apprécier selon le cas si les énonciations ajoutées par le créancier constituaient des dispositions dépendantes relatant les conséquences naturelles de la quittance sans en changer le caractère, ou si au contraire elles étaient de nature à produire des effets particuliers.

Le dernier caractère avait été reconnu aux mentions de subrogation conventionnelle (Lisieux, 18 décembre 1895), et en général à toutes les mentions relatives à l'affectation de la somme versée ou en garantissant l'emploi. Le droit de timbre de dimension étant dû, l'acquit contenu dans l'acte ne pouvait donner lieu à aucune perception particulière, car il est de principe qu'un écrit ne saurait être assujetti à un double droit de timbre, quels que soient le nombre et la nature des dispositions qu'il renferme. Toutefois, comme les règles d'exigibilité des deux droits sont différentes, puisque le timbre de dimension n'atteint que les actes, tandis que le timbre-quittance frappe tous les écrits libératoires, même s'ils ne présentent pas le caractère d'actes, ils se pourrait qu'un élément manquât pour rendre exigible le premier, le second étant dû. Cela se produirait par exemple si un écrit non signé renfermait, outre des dispositions spéciales, une quittance dont la valeur probante serait admise. Comme alors le droit de timbre de dimension ne couvre plus l'ensemble de l'acte, le timbre-quittance spécial doit être apposé.

Au début de l'application de la loi nouvelle dont l'article 19 ne contient aucune restriction analogue à celle insérée au dernier alinéa de l'article 18 de la loi du 23 août 1871

(le droit de timbre de dix centimes n'est applicable qu'aux actes faits sous signatures privées et ne contenant pas de dispositions autres que celles spécifiées au présent article), on aurait pu se demander si, en présence des termes aussi généraux que possible du nouveau texte, l'Administration se prononcerait pour le maintien de la doctrine antérieure.

Il serait en effet à craindre que, par suite de l'élévation considérable du droit frappant les grosses transactions, les parties ne cherchent à présenter les quittances de sommes importantes comme la conséquence d'un contrat assujetti par lui-même au timbre de dimension, et par suite ne rédigent l'acte constatant l'opération sur du papier de cette nature en évitant ainsi le paiement de la taxe proportionnelle.

La fraude pouvait paraître fort à craindre en avril 1918, au début de l'application de la loi nouvelle, mais à l'heure actuelle l'intérêt en jeu a été considérablement restreint par suite de l'assujettissement obligatoire à l'enregistrement des actes synallagmatiques. (Loi du 29 juin 1918, article 12.)

Comme la formalité de l'enregistrement est en général plus onéreuse que la perception du droit de timbre à 0.20 %, le danger du déguisement des conventions n'est guère à redouter.

Des difficultés pourront cependant naître lorsqu'il s'agira d'un acte synallagmatique exonéré de l'enregistrement (mais non du timbre) par une loi spéciale, ou soumis au droit fixe. (Loi du 11 juin 1859, art. 22.)

Quoi qu'il en soit, la Régie semble admettre qu'il y a simple subtitution d'un impôt à un autre, sans que les règles d'exigibilité soient modifiées. (Instruction 3.532, p. 5. — Réponse du Ministre à la question 20.491 posée par M. Pugliesi-Conti, député. « Journal officiel » du 8 août 1918, p. 6.876.)

Elle paraît donc, en conséquence, décider que, toutes les fois qu'il s'agit d'un contrat assujetti au timbre de dimension en raison de la nature de ses dispositions, la taxe de 0.20 par 100 francs n'est pas exigible. C'est tout au moins ce qu'on peut inférer de la réponse du Ministre à une question n° 21.877 posée par M. Loriot, député. (« Journal officiel » du 2 juin 1918, p. 4.776) déjà citée en partie, et d'après

laquelle le contrat par lequel un voyageur remet une somme à un hôtelier est passible, soit de la taxe s'il s'agit d'un reçu pur et simple, soit du timbre de dimension si l'écrit intervenu présente le caractère juridique d'un contrat de dépôt.

L'espèce est d'autant plus intéressante que, pour l'application de la loi du 29 juin 1918, dont l'article 12 était déjà en discussion au début du mois, l'Administration a reconnu que le contrat de dépôt n'était pas soumis à l'enregistrement obligatoire dans un délai déterminé. (Instruction 3.554 § 1er.) Ainsi donc, toutes les fois que, selon la définition de Pothier, il y aura remise des valeurs à charge de restitution « in individuo », aucun droit de timbre proportionnel ne pourra être perçu. Le reçu pur et simple, à charge de restitution « in genere » est assujetti au contraire à l'impôt nouveau. Il dépendra des parties, en modifiant la rédaction de leurs actes, lorsqu'ils leur sera possible de le faire sans changer leurs intentions, d'opter pour l'un ou l'autre des droits de timbre qui, bien entendu, ne peuvent se cumuler.

En résumé, il faudra donc rechercher, selon la nature particulière de chaque acte, si le versement de sommes correspond à d'autres conventions et n'a plus le caractère d'une quittance pure et simple. Si l'écrit renferme à la fois des dispositions présentant le caractère du reçu pur et simple passible du timbre proportionnel, et du titre sujet au timbre de dimension, il importe de dégager la convention principale de toutes les stipulations accessoires qui s'y rattachent et de la tarifer d'après sa nature propre. La solution des difficultés varie nécessairement avec les espèces et il n'est pas possible de formuler des règles précises et absolues.

A titre d'observation, on peut remarquer que lorsque la quittance sera contenue dans un acte parfait dont elle formera une disposition dépendante, et que celui-ci échappera au timbre en raison de sa nature (ventes d'immeubles), la taxe proportionnelle ne deviendra pas exigible : en matière fiscale l'exemption équivaut au paiement.

§ V

Caractère privé de l'écrit

La disposition de l'article 18 « in fine » de la loi du 23 août 1871 déjà citée au paragraphe précédent, exclut de l'application du droit de timbre spécial les quittances authentiques. En l'absence de restrictions analogues dans le texte nouveau, un doute pouvait peut-être s'élever sur les intentions du législateur. Aussi, dès le début, par mesure de prudence, certains officiers ministériels ont acquitté scrupuleusement l'impôt sur les actes de leur ministère en y apposant des timbres mobiles.

Il existait toutefois un précédent qui pouvait être invoqué en sens contraire, les circonstances étant à peu près analogues. La loi du 6 Prairial an VII, article 6, assujettissait au timbre proportionnel d'une façon générale tous les effets non négociables. Néanmoins, la circulaire de la Régie n° 1.580 faisait observer que cette disposition ne concernait que les écrits sous signatures privées et qu'elle ne s'appliquait pas aux obligations passées devant notaire, qui ne sont sujettes qu'au timbre de dimension et qui acquittent dans les délais le droit d'enregistrement proportionnel.

Il était donc plus que probable que l'Administration se prononcerait dans le même sens pour les mêmes motifs et surtout en présence des intentions annoncées de substituer la nouvelle taxe à l'ancien droit de timbre-quittance.

Toutefois, afin de dissiper les doutes qui auraient pu s'élever à cet égard, trois questions différentes ont été posées au Ministre, qui y a répondu par la voie du « Journal officiel (question n° 21.782 de M. Lefas, député, réponse au « Journal officiel » du 9 juin 1918, p. 4.985 ; question n° 20.941 de M. Pugliesi-Conti, député, « Journal officiel » du 8 août 1918, p. 6.876 ; question n° 2.144 de M. de Keranflech, sénateur, réponse « Journal officiel » du 23 octobre 1918, p. 718.)

De l'ensemble, il résulte que le droit de timbre de l'article 19 de la loi nouvelle étant substitué purement et simplement à celui créé par l'article 18 de la loi du 23 août 1871 (Déclaration de M. Milliès-Lacroix au Sénat, « Débats »,

p. 1.229, col. 3) n'atteint pas les actes notariés déjà assujettis au timbre de dimension par la loi du 13 Brumaire an VII, car il est de principe que deux droits de timbre ne sauraient être exigés sur un même acte. Il en est ainsi quel que soit le caractère principal, dépendant, ou accessoire, de la disposition libératoire.

Mais si la somme dont le paiement ou le versement doit faire l'objet de l'acte notarié donne lieu à la délivrance d'un reçu par le notaire rédacteur, l'écrit est assujetti à la taxe proportionnelle si l'officier ministériel est mandataire du créancier son client. Si, au contraire, il est constitué simple dépositaire de la somme par le débiteur, le droit de timbre gradué sera seul exigible en vertu d'une disposition spéciale étudiée plus loin (art. 20 n° 7 de la loi du 31 décembre 1917).

Les quittances ainsi données n'ont aucun caractère d'authenticité, de même que toutes les mentions de paiement de frais données par les officiers ministériels (Trib. civ. de Saint-Girons, 19 août 1876, S. 77-2292) ; elles sont donc soumises à la taxe nouvelle. Le contraire a été enseigné par M. Besson (Traité de la taxe sur les paiements n° 32) pour le paiement des frais dus aux agréés, mais cela tient à la nature commerciale de l'opération.

Les quittances passées dans la forme administrative sont des actes authentiques qui échappent à la fois à la taxe sur les paiements et à l'enregistrement. (Loi du 15 mai 1918, art. 77 et 78.)

§ VI

Caractère de l'individu qui reçoit le versement et nature de l'opération par rapport à lui

En complétant et en modifiant le projet de son prédécesseur, qui ne s'appliquait qu'aux ventes commerciales, M. Klotz cherchait à atteindre à part « les mouvements de » fonds multiples et souvent considérables qui s'opèrent » entre particuliers, en dehors de toute transaction com- » merciale et dont l'exemption paraît difficile à justifier. » (Doct. parl. Chambre, annexe 3.941, p. 1.518). Il frappait donc d'un côté les ventes commerciales au détail (art. 35)

et peut-être les mêmes opérations réalisées par les non commerçants, de l'autre, d'une façon générale, tous les paiements effectués entre les mains de créanciers non commerçants (art. 30).

La Commission de la Chambre poursuivait également le même but. Le rapporteur fournissait les explications suivantes : « Quant aux commerçants, ils ne sont frappés que » s'il s'agit d'opérations autres que l'exercice de leur com» merce... On a décidé que les commerçants, quand ils fai» saient acte de commerce... ; les banquiers, lorsqu'il s'agit » d'affaires circonscrites dans l'intérieur de leur maison, » échapperaient à la taxe... » (Débats Chambre, 3e séance du 21 décembre 1917, p. 3.463, col. 3). On saisit dont ainsi nettement les intentions de l'Assemblée qui s'est ralliée aux propositions gouvernementales.

Au Sénat, M. Milliès-Lacroix fournissait les mêmes précisions : « L'impôt nouveau... a pour but de remplacer en » ce qui concerne les opérations de paiement ou versement » faites pour une cause quelconque entre particuliers, voire » même entre commerçants et particuliers, mais en dehors » de tout acte commercial, le timbre-quittance. »

Les paiements reçus par des commerçants dans l'exercice de leur commerce sont donc exonérés par la rédaction spéciale du texte de l'article 19, qui, au reste, est suffisamment clair par lui-même, mais ces opérations n'échappent pas à tout droit, elles restent soumises lorqu'il est créé un titre pour les constater à la législation préexistante, c'est-à-dire au droit de timbre gradué (Lois du 23 août 1871 et du 15 juillet 1914) ; s'il s'agit de ventes au détail ou à la consommation, un nouvel impôt vient d'ailleurs les frapper, à l'exclusion de tous autres (art. 23 et art. 27 de la loi), mais cette question sera étudiée plus loin (2e partie).

Ainsi que le fait observer l'instruction 3.532 déjà citée, si l'opération intervient entre deux particuliers non commerçants, la taxe sera due : il n'y a exception que pour les ventes au détail d'objets de luxe, et peut-être d'objets ordinaires (voir 2e partie, chap. 1er, § 3).

Il faut et il suffit alors que les conditions précédemment indiquées soient remplies. Le caractère de l'opération importera peu, même si elle est commerciale par essence comme

le courtage (art. 632, Code commerce), dès lors que l'accipiens est un non commerçant et sans qu'il y ait à se préoccuper de la qualité du solvens.

Si, au contraire, le paiement ou versement est fait entre les mains d'un commerçant, il faut distinguer :

1° Si c'est l'exécution d'une opération de son commerce, la taxe de l'article 19 n'est pas exigible, la quittance est frappée de l'ancien droit de timbre gradué ou des impôts institués par les articles 23 et 27, selon le cas ;

2° Au cas contraire, la taxe est due comme si le versement était fait à un particulier.

Il convient de faire remarquer en passant que ces observations ne s'appliquent qu'aux paiements reçus par le créancier à titre personnel, et non à ceux qu'il reçoit pour le compte d'autrui. Dans ce dernier cas, la situation doit être réglée comme si c'était le mandant lui-même qui y figurait, et l'emploi d'un commerçant comme intermédiaire ne saurait jamais devenir un motif d'exonération.

Tel est le système adopté par faveur pour le commerce déjà atteint par le rehaussement du tarif des effets (article 18 de la loi). S'il peut séduire les esprits amateurs de classifications, en pratique il est souvent d'une application bien délicate. Il suffit de réfléchir que les timbres seront apposés par des commerçants dont l'éducation souvent négligée n'a pas en général été orientée vers les études spéculatives ; comment veut-on alors que ces contribuables, quelles q. soient leur valeur intellectuelle et leur bonne volonté, sachent quel est le tarif à appliquer ?

La qualité du commerçant, en fait, est généralement assez facile à reconnaître, surtout si l'on s'en tient, bien que le procédé laisse à désirer, au criterium admis par le décret du 29 mars 1918, arti. 24, pour trancher une difficulté analogue (inscriptions aux rôles de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux) ; mais la détermination du caractère civil ou commercial de l'obligation à éteindre est chose beaucoup plus délicate ; souvent, les juristes discutent un point controversé, il serait donc étonnant que des particuliers parfois complètement illétrés, généralement peu cultivés, s'y retrouvent. Pour donner un simple aperçu, il va désormais falloir entreprendre des études spéciales et pro-

longées, sinon on s'expose à encourir, même de très bonne foi, une amende s'élevant à 7.50 % du montant de l'opération !

Il peut paraître très bon, au point de vue économique, d'introduire dans la loi d'importantes exceptions pour tenir compte de toutes les situations dignes d'intérêt, mais en revanche, quelles complications pour l'application pratique ! L'inconvénient, déjà sensible lorsqu'il s'agit d'impôts perçus par des spécialistes de qui cependant on peut exiger des capacités particulières, s'accroît au point de constituer un vice radical lorsque le premier venu peut être appelé à apposer les timbres.

En outre la base de la perception doit reposer sur des faits matériels et non sur les subtilités du droit. C'est exiger de la masse un effort au-dessus de ses capacités intellectuelles, que de l'astreindre à faire abstraction de la forme extérieure, de l'apparence, pour envisager l'ensemble d'une situation complexe.

A force de vouloir perfectionner l'instrument, on en rend le maniement trop délicat pour être confié à des mains inexpérimentées.

Sous le bénéfice de ces observations et critiques d'ordre général nous passons à l'examen des deux conditions d'exonération.

a) DES COMMERÇANTS

Il ne rentre pas dans nos intentions de faire ici un cours de droit commercial même abrégé. Cet ouvrage est en effet une simple étude théorique sur les taxes nouvelles et non un guide pratique pour leur application. Nous nous bornerons à rappeler que le commerçant est l'individu qui, professionnellement effectue des actes de commerce, et qu'en outre sont commerçiâtes quel que soit leur but toutes les sociétés constituées par actions sous le régime de la loi du 1er août 1893. A titre d'exemple on peut citer outre les commerçants tenant boutique ouverte : les pharmaciens, les courtiers, les banquiers, les agents de change, les compagnies d'assurances à prime fixe, les entrepreneurs de transports ou de spectacles, etc.

La commercialité de la partie prenante est généralement

une question de fait à résoudre suivant les circonstances. Les cas douteux sont relativement rares dans la pratique.

b) DE L'ENCAISSEMENT POUR LES BESOINS DU COMMERCE

L'exception apportée à la règle de taxation qui eut dû être générale a, d'après les propres expressions du rapporteur de la loi à la Chambre (3me séance du 21 décembre 1917. Débats page 3.463, col. 3) été introduite non dans l'intérêt du commerçant pour accroître ses bénéfices, mais pour ménager le consommateur. On a redouté que l'augmentation des frais généraux ne se traduise ainsi que de coutume par une élévation du prix de vente. Il était donc naturel que l'exception cessât lorsque la raison qui l'avait déterminée disparaissait.

La difficulté, dans chaque cas, consiste à apprécier s'il s'agit bien d'actes faits pour les besoins du commerce et non pour ceux personnels aux commerçants. Il existe en effet des quantités de transactions qui, communes à tous les individus, ne sont commercialisées qu'en vertu de la théorie dite de l'accessoire : telles seront, par exemple, la vente d'un fonds de commerce, l'encaissement d'une indemnité payée par une compagnie d'assurances en raison de la destruction des marchandises.

Dans chaque circonstance il faut apprécier si le paiement a un caractère commercial par rapport à la partie qui reçoit : peu importe sa nature par rapport à celle qui verse. Il est d'autant plus nécessaire d'insister sur ce point que les auteurs de la loi n'ont pas toujours été fidèles aux conséquences qu'implique le principe adopté dans les explications qu'ils ont fournies au cours des débats.

Entre les mêmes individus effectuant des opérations en apparence analogues, la situation change selon les circonstances. Par exemple, le paiement par un banquier à un commerçant (n'exerçant pas le commerce de banque), du produit d'opérations effectuées pour son compte peut tantôt avoir le caractère commercial pour ce dernier et tantôt constituer une opération purement civile. C'est une question de fait dont l'appréciation donnerait lieu à de nombreuses difficultés si le contrôle pouvait s'exercer pratiquement.

Il est toutefois utile de remarquer que l'appréciation du tarif à appliquer appartient à la partie qui reçoit : en cas de

contravention elle est seule tenue de l'amende et des droits simples (art. 22) ; or elle sait mieux que qui que ce soit si elle donne quittance dans l'intérêt de son commerce.

La règle ci-dessus exposée conduit parfois à des résultats singuliers. En premier lieu, elle exempte de tout impôt proportionnel les opérations faites avec des commerçants dont le métier n'est pas de vendre au détail ou à la consommation : si les contrats qu'ils passent avec les particuliers présentent un caractère autre, s'il s'agit d'un louage, d'un marché par exemple, le paiement effectué entre leurs mains ne donne lieu qu'à la perception du droit de timbre gradué. On peut se demander pour quel motif le législateur favorise ainsi des transactions souvent fort importantes : n'est-ce pas le résultat d'une simple inadvertance ?

En second lieu, si l'on suppose deux sociétés d'assurances, l'une à primes fixes, l'autre mutuelle, qui procédent au recouvrement de leurs primes, les quittances délivrées par la première sont exemptes de la taxe comme constatant des paiements reçus par un commerçant, mais celles données par la seconde y sont assujetties parce que, son but n'étant pas de réaliser des bénéfices, elle est soumise à la loi civile. Un tel privilège à rebours, s'il est imposé par la combinaison des lois fiscales et civiles, est absolument injustifiable en législation.

Enfin l'ensemble du système de la loi nous semble mauvais. Si l'on tenait à distinguer entre les non-commerçants et les commerçants, au risque de créer des difficultés sans nombre aux payeurs, c'est à la personnalité du débiteur qu'il fallait plutôt s'attacher. C'est lui en effet qui supporte l'impôt c'est donc lui qui cherchera à le récupérer. Avant de se préoccuper des incidences lointaines de la fiscalité nouvelle, il était logique de regarder l'incidence première et c'est ce qu'on a omis de faire. Ceux mêmes qui ont voté la loi ne paraissent pas très bien s'être rendu compte de ses résultats pratiques, et ils semblent surtout avoir cherché à éviter l'augmentation des frais généraux du commerçant payeur (voir question n° 21.779 posée par M. Deschamps, député, « Journ. off. » du 23 mai 1918, p. 4.533, col. 3), alors que le texte adopté se préoccupait uniquement de la personnalité du créancier payé.

CHAPITRE II

Des exemptions

Tandis que l'art. 19 de la loi détermine les conditions générales d'application de la nouvelle taxe sur les écrits libératoires, l'art. 20 établit la liste des exemptions, il a sur certains points été complété par des lois ultérieures.

La rédaction de ces textes laisse beaucoup à désirer en ce sens qu'elle semble indiquer que tous les titres énumérés sont assujettis à l'ancien droit de timbre gradué, tandis que la majorité d'entre eux est au contraire exempte de tout droit ou soumise à une législation spéciale.

Nous étudierons d'abord les exemptions renouvelées de la loi de 1871 puis celles particulièrement créées par la loi nouvelle.

§ I^er^

Exemptions de faveur

Elles sont prononcées soit en raison du peu d'importance de la créance soit en considération de la personnalité des parties.

QUITTANCES INFÉRIEURES A DIX FRANCS

Comme précédemment, il a paru inutile de taxer les faibles transactions, mais pour empêcher des combinaisons frauduleuses le bénéfice de l'exemption est limité aux paiements qui n'ont pas le caractère d'acompte ou de quittance finale sur plus forte somme. La détermination du caractère du versement pourra parfois être délicate. Il faudra suivant la nature de l'obligation éteinte, rechercher s'il n'y a pas plusieurs créances distinctes ayant chacune leur individualité. Tel est le cas des échéances successives des intérêts ou des termes échelonnés de loyers.

QUITTANCES INTÉRESSANT LES SERVICES PUBLICS

Sont exonérées dans l'intérêt de l'Etat-débiteur, les opérations relatives au service des emprunts, telles que celles constatant des versements, des remboursements ou des quittances d'arrérages. Echappent de même à l'impôt toutes les pièces constatant des opérations d'ordre entre divers comptables. (Loi du 13 brumaire an VII, art. 16 passim).

En principe, les créanciers de l'Etat, en particulier les officiers ou fonctionnaires désignés à l'art. 20-30 de la loi du 23 août 1871, étaient assujettis à l'impôt nouveau qu'ils devaient supporter sans recours (art. 29 de la loi du 18 brumaire, an VII).

Cette conséquence a paru trop rigoureuse étant donnée l'élévation du taux du droit et l'impossibilité d'y échapper, aussi l'art. 23 de la loi du 29 juin 1918 est-il venu décider que l'ancien droit de timbre gradué frapperait seul les acquits constatant les paiements effectués par l'Etat, les communes et les établissements publics.

Sont complètement exemptes les quittances concernant des gens de guerre autres que les officiers.

QUITTANCES CONCERNANT LES INDIGENTS OU CONSTATANT DES PAIEMENTS DE SECOURS

Il ne s'agit que d'un simple maintien de la législation antérieure, mais lorsqu'on énumère les très nombreux cas d'exemption on est frappé du nombre total des opérations en faveur desquelles les lois ont fait fléchir le principe de l'égalité devant l'impôt. Le législateur moderne use et abuse du pouvoir discrétionnaire qu'il possède pour insérer dans toutes les lois sociales un article spécial contenant une formule de style relativement à l'exemption des droits de timbre et d'enregistrement.

§ II

Quittances soumises à un régime spécial

Dès avant 1871 les quittances délivrées par les comptables du trésor étaient soumises à un régime spécial.

D'une façon générale, et sauf les exemptions ci-après, les

quittances délivrées par les comptables de deniers publ (Etat, Départements, Communes, Etablissements publics), sont tarifées à 0 fr. 25 quelle que soit l'importance des sommes ; la délivrance en est obligatoire (Loi du 8 juillet 1865, art. 4. — Loi du 23 août 1871, art. 2).

Sont exemptes de tout droit les quittances des impôts directs, celles des impôts indirects qui s'expédient sur les actes (art. 16 § 6 de la loi du 13 brumaire an VII).

Un timbre spécial est établi pour les quittances délivrées par les agents de la régie des contributions indirectes ou des douanes (art. 19 et 243 de la loi du 28 avril 1816).

Les reconnaissances de valeurs cotées ou d'articles d'argents sont exemptes de tout droit lorsqu'il s'agit d'opérations faites par la poste (Loi du 25 janvier 1873, art. 8. — Loi du 18 mars 1879), mais les autres quittances délivrées par les agents des postes restent soumises au timbre de 0 fr. 25.

§ III

Acquits sur les chèques et les effets de commerce ou reçus d'effets à négocier

D'après l'article 20-2° de la loi du 31 décembre 1917 sont exempts de la taxe : « les acquits inscrits sur les chèq » ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres » effets de commerce assujettis au droit proportionnel de » timbre ».

Cette exception est renouvelée de l'article 23 de la loi du 13 brumaire an VII et de l'article 20 de la loi du 23 août 1871.

Elle est à rapprocher de l'article 4 de la loi du 30 mars 1872 toujours en vigueur, puisqu'il s'applique à des reçus d'objets et ainsi conçu : « sont exempts du droit de timbre des quittances, reçus ou décharges de toute nature, les reconnaissances ou reçus donnés soit par lettres, soit autrement pour constater la remise d'effets de commerce à négocier, à accepter ou à encaisser. »

Pour l'interprétation de ces dispositions il n'y a qu'à se référer à la pratique antérieure.

La première s'applique à tous les effets assujettis au droit proportionnel ou spécialement exemptés de ce droit, puisque l'exemption équivaut au paiement en matière fiscale, même aux effets rédigés en contravention aux lois sur le timbre ; dans ce cas, l'unique contravention à relever est celle à l'article 18 de la loi nouvelle.

La seconde doit être interprétée restrictivement ; en particulier elle ne s'étend pas aux reçus d'espèces, de billets, de titres ou d'effets REMIS EN PAIEMENT.

Or parmi les papiers spécialement exemptés du timbre proportionnel par la loi, il en est un, le chèque, dont l'emploi a pu servir à dissimuler de nombreux abus facilités par l'impossibilité où les agents du Trésor se trouvent d'établir le véritable caractère des accusés de réception de ces effets.

En revanche, l'emploi abusif des autres effets n'était pas à redouter puisqu'ils étaient assujettis au même droit proportionnel de 0 fr. 20 par 100 francs.

On peut, ou bien déguiser sous l'apparence d'un chèque soumis à un droit fixe de 0 fr. 10 ou de 0 fr. 20 une véritable lettre de change, ou bien, sans fraude réelle, par la simple combinaison de procédés licites, se servir de cet instrument de paiement comme d'une preuve du paiement.

Dans notre droit français en effet, le chèque est un simple mandat de paiement, mais non un instrument de crédit ou un titre libératoire. Le fisc qui a frappé d'un droit proportionnel la lettre de change et les papiers dont le but économique est la grande circulation, est assez disposé à se montrer moins rigoureux pour ceux simplement destinés à faciliter les paiements et qui ont une circulation moins large et moins durable ; mais encore faut-il, au point de vue fiscal au moins, que ces papiers soient reconnaissables à un signalement distinct. D'où la réglementation étroite et minutieuse des lois des 14 juin 1865 et 19 février 1874 sur la matière, où l'on entrevoit continuellement la préoccupation fiscale.

La lettre de change, dans le droit français du moins, est à la fois un instrument de crédit et un instrument de change ; c'est pour qu'elle puisse satisfaire à cette dernière fonction qu'on exige la remise de place à place.

Le chèque, au contraire, suivant les législations est une variété de l'assignation (anweisung) ou une lettre de change

d'une nature spéciale. La France et l'Angleterre ont opté pour le dernier système. En Angleterre, son pays d'origine, le chèque est une lettre de change tirée sur un banquier ; en France c'est sans doute un mandat de paiement (l'expression est dans la loi), mais nécessitant l'existence d'une provision et pour lequel on admet le recours cambial.

Juridiquement c'est donc plutôt une lettre de change spéciale, mais économiquement le but des deux effets est complètement différent ; selon la définition d'un arrêt (Aix, 31 mars 1900. Pancectes françaises, 1900-2-343), le chèque est un billet de paiement à vue qui ne doit pas dégénérer en un titre de crédit.

Les dangers d'évasion fiscale ainsi que nous l'avons fait remarquer sont maintenant doublés, puisque le chèque est resté assujetti au seul droit fixe entre deux catégories de titres voisins soumis au droit proportionnel. Il peut dans des cas très exceptionnels remplacer la lettre de change ; il constitue un titre libératoire au moins dans les rapports du tireur et du tiré, et nous verrons qu'on peut arriver à lui faire jouer ce rôle entre le tireur et le porteur ou bénéficiaire.

Or, si dans l'état actuel de la réglementation, le tireur du chèque est passible d'une amende fiscale lorsqu'il transforme l'effet en une lettre de change, il n'en est plus ainsi lorsqu'il en use comme moyen de paiement permettant à titre subsidiaire d'établir la preuve de la libération.

Afin de restreindre la circulation du chèque, de le différencier de la lettre de change, et d'empêcher qu'il ne serve pour le tireur d'instrument de crédit, la loi française systématiquement a resserré dans un court délai (5 ou 8 jours), le temps pendant lequel le porteur conserve son recours contre le tireur et les endosseurs en cas de non paiement (Loi du 14 juin 1865, art. 5). Pour la même raison, l'effet ne peut être payable qu'à vue (art. 1er), à peine de nullité de la stipulation du terme. Pour permettre un contrôle effectif, l'article 1er modifié par la loi du 19 février 1874 exige la date en toutes lettres, et l'article 6 punit cette omission, au moins lorsque l'effet est tiré de place à place, d'une amende analogue à celle dont sont frappés les effets de commerce non timbrés ; sous les mêmes sanctions celui qui paye le chèque doit faire dater l'acquit. Enfin, l'exigence d'une provision disponible et

préalable empêche d'émettre le titre avant que la créance ne soit liquide et échue, ce qui crée un nouvel obstacle à l'emploi du titre comme moyen de crédit ; mais en revanche l'opération n'est plus commerciale par nature (art. 4), et peut se faire sans remise de place à place (art. 3), puisque sa fonction est de faciliter les paiements.

Le but essentiel de toute cette réglementation minutieuse est de resserrer la circulation du titre en en limitant la fonction économique. Dès lors, il devient difficile de tourner la loi sans risquer une lourde amende fiscale. On s'y est pourtant ingénié malgré la brièveté des délais et l'exigence de la provision préalable.

Il est en effet admis qu'une créance du tireur sur le tiré, même causée pour prix de fournitures, pourrait constituer la provision exigée par la loi, à partir du moment où elle vient à échéance, si les deux parties sont d'accord pour en autoriser la disposition de cette manière ; cela permet d'effectuer des recouvrements par chèque, en émettant le titre au nom d'un tiers créancier ou même d'un représentant du tireur. Mais toujours le but essentiel de la loi de 1865 est atteint, puisqu'on ne peut sans amende émettre le chèque avant l'échéance.

Malgré cela et surtout pour éviter des fraudes à l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917 (voir 2e partie, chapitre 1er) on tend à exiger en législation l'existence d'une qualité chez le tiré, comme dans le droit anglais. La garantie du fisc serait ainsi doublée, sans que cependant les inconvénients que nous allons maintenant signaler disparaissent.

Aujourd'hui, le droit de timbre des effets de commerce n'est plus la seule charge qui pèse sur la circulation, la taxe sur les écrits libératoires a également pour but, dans un domaine particulier, de frapper les titres en raison des sommes qu'ils mentionnent. Mais elle n'atteint que les paiements constatés par écrit et encore l'acquit donné sur le chèque est-il exempté spécialement.

Les intéressés vont donc tâcher de se servir du chèque pour éviter le paiement de l'impôt proportionnel. Puisque la loi de 1865 n'a pas prévu, et pour cause, cet emploi particulier de l'instrument qu'elle réglementait ; que, par

ailleurs, le système de la loi nouvelle s'est trouvé complètement en défaut, par suite de la suppression de l'article 37 du projet, ils ont aisément découvert le moyen d'évasion par l'emploi même régulier du chèque.

L'intérêt de la question est atténué lorsqu'il s'agit d'une transaction tombant sous le coup de l'article 23 de la loi et, comme telle, frappée indépendamment de l'écrit qui la constate ; il faut alors ou payer l'impôt ou se mettre en contravention à ses risques et périls et la situation est différente.

Mais puisque, en dehors de ce cas, le titre est seul taxé, on va chercher à s'en passer tout en se procurant par ailleurs une preuve du paiement. La chose n'a rien d'impossible dans l'état actuel de l'organisation bancaire. Le procédé n'est pas illicite ; il l'eût été si l'on avait écouté le Ministre et la Commission. L'article 31 du projet Klotz obligeait à créer une quittance, indépendamment de celle inscrite sur l'effet ; il n'y avait exception que lorsque le tiré était un banquier, quelque fût le porteur ou bénéficiaire du chèque. Cette exigence évitait l'emploi du procédé signalé, qui consiste à recouvrer sa créance en tirant sur son débiteur, du consentement de celui-ci et après l'échéance. Le dernier alinéa de l'article 37 du texte de la Commission prévoyait que le chèque pourrait constituer le titre libératoire imposé lorsqu'il aurait été revêtu d'une mention spéciale et des timbres représentant l'acquit du droit proportionnel. Toutes ces précautions ayant disparu, on a pu chercher la combinaison nécessaire, et on l'a trouvée avec d'autant plus de facilité que certains esprits clairvoyants avaient eu soin de s'expliquer lors du vote.

Selon la remarque de plusieurs orateurs à la Chambre (M. Denais, 2e séance du 21 décembre 1917, débats, p. 3450 ; M. Lefas, 2e séance du 22 décembre 1917, débats, p. 3496), lorsqu'un individu qui a reçu en paiement d'une créance quelconque un chèque, passe le toucher, il donne quittance au tiré et l'opération s'analyse comme suit :

1° L'acquit donné libère le tiré vis-à-vis du tireur qu'il représente ; cette libération est exempte de l'impôt, ce qui est tout naturel puisque d'un côté il s'agit en somme d'une

opération d'ordre intérieur sans transmission de richesse, d'un acquit de mandant à mandataire (voir art. 20 § 6) et que de l'autre on entend soustraire le chèque au droit proportionnel pour en développer l'usage : or, le chèque ne se conçoit pas sans l'acquit donné au tiré ;

2° Le versement que le tiré fait au bénéficiaire ou porteur peut éteindre la créance que celui-ci avait contre le tireur : c'est un véritable paiement fait par mandataire, mais échappant à tout droit particulier dans l'état actuel de la réglementation.

La remise d'un chèque présente, en effet, le même caractère abstrait que la numération des espèces en cas de versement direct : c'est un pur fait dont il ne restera trace directe que si l'on veut le constater par écrit. Mais les gens avertis se garderont bien de procéder à une formalité aussi inutile qu'onéreuse. En tant que besoin, il suffira au tireur de produire l'extrait de son compte chez le tiré avec le chèque qui, après paiement, y demeure annexé, revêtu de l'acquit, pour prouver qu'à telle date le bénéficiaire a touché une partie de la provision lui appartenant, c'est-à-dire qu'il a indirectement reçu de lui une somme équivalente. Or, les relations d'affaires qu'ils ont eues ensemble ne sont pas tellement nombreuses, et surtout tellement identiques quant à leur chiffre, qu'on ne puisse établir entre la créance réclamée et le versement invoqué un lien de cause à effet. Pratiquement, tout se passe comme si une quittance en forme avait été délivrée, mais l'occasion de l'impôt faisant défaut, celui-ci ne saurait être perçu. Cependant, les parties n'ont commis aucune faute, elles n'ont fait que de profiter des exemptions légales et des situations de fait (voir les critiques très justifiées de M. Bedouce, député, 2e séance du 21 décembre 1917, p. 3459, et la réponse évasive du Ministre).

Il suffira donc de savoir s'y prendre pour échapper à l'impôt ; c'est ce qu'expliquait, avec une certaine ironie, M. Ernest Lafont, député (débats, 3e séance du 21 décembre 1917, p. 3165, col. 2 ; 2e séance du 22 décembre 1917, p. 3496, col. 3 et 3497, col. 1).

« Lorsque le chèque sert, comme dans la vie courante, à » faire toucher une certaine somme, non par le titulaire du

» compte, mais par le créancier du titulaire, qui se trouvera » ainsi indemnisé de sommes qui lui sont dues, il y aura » mutation ; dans la pratique, très souvent aujourd'hui, et » très souvent demain, il n'y a pas besoin, pour les parties » en cause, d'autre titre libératoire, puisqu'elles retrouvent » dans un ensemble de circonstances et dans une certaine » catégorie d'écritures, des moyens suffisants de justifier » l'opération.

» Il y aura taxe, non pas quand la loi le voudra véritablement et quand le fisc aura des droits à percevoir, mais » quand il plaira aux parties de payer, ou quand elles » auront un besoin impérieux du titre libératoire.

» Les paiements (faits par la plupart de nos concitoyens) » seront le plus souvent frappés par le jeu de l'article 35 » (devenu 19) et des articles suivants qui subsisteront. Au » contraire, les paiements qui portent sur des sommes » considérables, ... par la forme qu'ils prennent..... se » trouvent régulièrement échapper à la taxe de vingt centimes. »

Certains esprits clairvoyants avaient également prévu les conséquences de la situation, qui n'aboutissaient rien moins qu'à supprimer la matière imposable dans les cas où l'impôt eût été particulièrement productif. Aussi, M. Charles Dumont proposait-il de tarifer le chèque acquitté lui-même (amendement présenté à la même séance, p. 3496, col. 3) ; M. Lafont d'assimiler à des quittances les mentions inscrites sur les livres établissant la libération (même séance, p. 3497, col. 1). Cette dernière disposition aurait été beaucoup plus compréhensible que tout le reste du système, en ce qu'elle atteignait toutes les écritures bancaires et même les virements que le Ministre et la Commission entendaient bien laisser de côté.

Cependant, ces deux amendements furent disjoints, sur la demande du Ministre des finances, et sous le prétexte que l'étude pouvait en être différée jusqu'au moment où la loi entrerait en application. Mais, ainsi qu'il est d'usage en pareille circonstance, l'oubli s'est fait, et la loi est demeurée telle quelle, c'est-à-dire imparfaite. Elle peut être pratiquement tournée sans dangers et sans manœuvres punissables. Le préjudice causé au Trésor de ce chef, considérable au

début, s'accroit sans cesse maintenant qu'on connaît mieux les facilités laissées par le texte incomplet.

Quoi qu'il puisse en être, en l'état actuel de la réglementation, l'acquit donné sur le chèque, les mentions diverses des comptes échappent à toute taxation ; l'impôt ne peut être perçu qu'autant qu'une quittance est délivrée ou qu'un accusé de réception en tenant lieu est adressé.

Le régime fiscal des accusés de réception est, en effet, très variable, selon les circonstances.

Si le destinataire du chèque ou de l'effet l'a reçu à la seule fin de le négocier ou de l'encaisser pour le compte d'un tiers, aucun droit n'est exigible (Loi du 30 mars 1874, article 4).

Au contraire, s'il s'agit d'une remise, à titre de paiement d'une dette quelconque, une sous-distinction s'impose et il faut tenir compte de la personnalité de la partie qui reçoit : est-ce un non-commerçant, la pièce, quelle que soit la cause du paiement, sera passible de la nouvelle taxe proportionnelle comme antérieurement elle eût acquitté le droit de timbre gradué ; est-ce un commerçant, il faut encore envisager séparément le cas où le paiement est reçu pour l'exercice de son commerce, l'ancien droit étant dû, et l'hypothèse où l'opération est étrangère à l'exercice de la profession, la taxe nouvelle étant alors exigible.

Telle est la doctrine administrative (Instruction 3532, page 11, note 1), qui paraît conforme à l'intention des auteurs de la loi (M. Denais, 3e séance du 21 décembre 1917, débats, p. 3464). Mais, bien entendu, l'accusé de réception reste facultatif ; il ne présente même qu'un faible intérêt lorsque l'effet remis est un chèque car, dans ce cas, en raison de la brièveté des délais légaux, le tireur pourra facilement et sans retard s'assurer s'il a été touché et si sa libération définitive est résultée du paiement.

En pratique, lorsque l'accusé de réception émane d'un commerçant et qu'il est timbré au droit gradué, il est presque impossible, sauf circonstances exceptionnelles, d'établir qu'il s'agit d'un paiement étranger au commerce, mais c'est là une simple conséquence du système légal qui frappe non pas seulement un titre, mais un ensemble de faits dont la

nature ne résulte pas des énonciations de l'écrit et dont la trace disparaît.

Appendice : Du Virement en Banque

On a continuellement, au cours des débats, associé les paiements par chèques ou au moyen de virements en banques qui ont, en effet, pour caractère commun de permettre de se passer de titres libératoires et de numéraire.

Les ordres de virement en banque avaient déjà été assujettis au même droit que les chèques : 0 fr. 10 sur place et 0 fr. 20 de place à place (Loi du 30 juillet 1913, article 12).

L'opération de débit et de crédit n'est en général constatée que par les écritures du banquier. Le titre libératoire, base de l'impôt, fait défaut et la législation antérieure est seule applicable (Instruction 3532, p. 13). Le Ministre a d'ailleurs déclaré, en réponse à M. Lafon, député, qu'il lui paraissait impossible de frapper de pareilles transactions (Débats, Chambre, 2e séance du 22 décembre 1917, p. 3497).

§ 4

Reçus de sommes déposées dans les banques ou chez les officiers ministériels (dans certains cas)

Fréquemment, un particulier possédant des fonds disponibles, au lieu de les conserver, les remet à une banque qui, en échange, lui sert un faible intérêt, en s'obligeant à les lui rendre à la première réquisition, avec ou sans délai de préavis. L'opération, intermédiaire entre le dépôt véritable et le prêt, constitue ce qu'on appelle le dépôt irrégulier.

On arrive, en généralisant cette pratique, à éviter la thésaurisation et à encourager l'épargne. Mais on conçoit que l'application stricte de la loi nouvelle à toutes les opérations de retrait ou de versement, aurait entravé les transactions de cette nature, en les grevant d'une charge qui serait devenue lourde en se multipliant. Aussi, dès le début,

le projet gouvernemental prévoyait-il une exception en leur faveur, qui se justifiait par ailleurs, puisqu'en l'état des mœurs, le banquier est devenu le gérant d'affaires, le caissier du déposant qu'il représente. Les échanges effectués entre déposant et dépositaire sont donc, à proprement parler, des opérations d'ordre intérieur qui, ne révélant aucun mouvement réel de richesse, ne peuvent être frappées par la taxe sur les paiements.

Les conditions de l'exemption sont relatives à la profession du dépositaire et à la nature des opérations.

Le dépositaire doit être un banquier et non un individu rendant accidentellement des services de cette nature.

Les opérations constatées ne peuvent être que des dépôts ou des retraits faits par le client.

Des explications ont été échangées pour préciser la portée de la loi, entre M. Deligne, commissaire du Gouvernement, et M. Hervey, sénateur (Sénat, 2e séance du 30 déc. 1917, page 1232, col. 1).

Les versements et les retraits peuvent sans doute être effectués par mandataire tout en bénéficiant de l'exemption, mais il a été entendu qu'à défaut de la qualité du mandataire chez le déposant, la taxe serait due, et ce, afin d'éviter qu'on ne tourne la loi en faisant verser le débiteur au compte de son créancier, le certificat de dépôt lui servant de titre libératoire.

Même ainsi limitée, l'exemption ne s'applique qu'aux contrats qui constituent des comptes de dépôt (voir réponse du Ministre à une question posée par M. Paisant, député, « Journal off. » du 28 juin 1918, p. 1822) ; elle laisse soumis à la règle commune les comptes courants qui se différencient de ceux-ci par la réciprocité des remises et le cours des intérêts à partir de chacune d'elles, au profit de la partie versante, quelle qu'elle soit ; la taxe sera donc due lorsque le récepteur ne sera pas un commerçant opérant pour les besoins de son commerce ; mais, bien entendu, les reçus délivrés par le banquier, rentrant dans l'exercice de sa profession essentiellement commerciale, n'acquitteront que le droit gradué.

Enfin, il a été précisé que les récépissés de titres ne sont pas soumis à la taxe nouvelle, qui n'atteint que les verse-

ments de sommes ; il n'en serait autrement que si la remise des titres avait lieu à titre de dation en paiement.

D'après l'article 20-7°, sont exemptes : « Les quittances » ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des » officiers publics ou ministériels en leur dite qualité, lors- » qu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des » déposants, et les décharges que donnent les déposants ou » leurs ayants, cause aux dits officiers publics ou ministé- » riels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées » leur est faite. »

Fréquemment, à la campagne surtout, les notaires servent de banquiers à leurs clients, recevant des fonds, à charge d'en verser l'intérêt, mais ces opérations sortent de leur rôle et leur sont rigoureusement interdites ; aussi n'est-ce pas cette fonction anormale que le texte prévoit. Les officiers ministériels sont tous des intermédiaires et des témoins privilégiés qui, en raison même des actes qu'ils dressent, comme complément ou comme préliminaire des opérations qu'ils constatent, reçoivent des fonds et les conservent quelque temps. Par exemple, un notaire se fait consigner par l'acheteur d'un immeuble le prix de vente, en attendant que les formalités hypothécaires soient remplies et que les états fournis par le conservateur des hypothèques lui permettent de le verser au vendeur. Dans ce cas, si fréquent, il n'y a qu'une seule transmission réelle, mais deux versements distincts, dont l'un constitue une simple opération d'ordre, exempte de la taxe à ce titre, tandis que l'autre libère pleinement l'acheteur qui a remis les fonds au notaire, en le chargeant d'en disposer dès qu'il pourrait le faire en toute sécurité.

Il faudra donc apprécier en chaque cas particulier d'après les circonstances et l'intention des parties, si l'opération a un caractère libératoire, non pas entre l'officier ministériel et son client, mais entre celui-ci et une autre personne.

Jamais, grâce à la disposition ci-dessus analysée, l'emploi d'un officier ministériel comme intermédiaire en cette qualité n'aura pour résultat de faire payer deux fois la taxe proportionnelle.

§ V

Actes constatant la compensation légale ou la confusion

La COMPENSATION est légale lorsqu'il existe deux dettes réciproques, d'objets fongibles, liquides, exigibles et saisissables ; les deux dettes sont alors éteintes de plein droit, par le seul fait de leur co-existence dans les conditions précitées, jusqu'à concurrence de la plus faible.

Lorsque cette situation est réalisée, les parties n'ont pas besoin de constater leur libération puisque celle-ci résulte de la loi, et non des conventions, et qu'elle s'opère même à l'insu des intéressés.

L'exception s'imposait dans le système proposé par le Ministre et la Commission : on ne pouvait obliger les parties à constater par écrit une opération se réalisant sans leur volonté ; elle se justifie encore à l'heure actuelle par l'inutilité de la quittance. Celle-ci, en effet, n'est exigée par la loi civile, quel que soit le chiffre du paiement, qu'autant qu'il s'agit d'un fait volontaire ; pour établir la libération au cas actuel il suffira, au moyen de procédés appropriés à leur nature, d'établir la preuve des faits d'où résulte la compensation légale. Si l'on dispense l'écrit libératoire de l'impôt, c'est parce qu'il n'ajoute rien à la situation.

Il importe de ne pas confondre la compensation légale, ci-dessus définie, avec la compensation conventionnelle et facultative œuvre des parties, qui ne produit d'effet qu'à partir du jour où elle est intervenue. L'exemption cesse d'être applicable tant par suite du principe d'interprétation restrictive que par défaut de motifs identiques. L'impôt proportionnel est dû sur le titre, en raison de l'utilité juridique qu'il présente.

La CONFUSION, qui est la réunion des qualités de créancier et de débiteur sur la même tête, se produit de plein droit par suite de l'impossibilité d'exécuter. Elle est la conséquence plutôt de la nature des choses que des dispositions légales. Il est inutile d'en constater la réalisation par écrit et la taxe sur les paiements n'est pas non plus exigible.

Mais, bien entendu, l'impôt sur le papier, l'ancien droit de timbre gradué reste dû, à l'exclusion de la taxe, sur la mutation constatée seulement pour ordre. La loi nouvelle n'infirme pas à cet égard les dispositions précédentes.

CHAPITRE III

De la perception de l'impôt

Le principe général est que ce sont les particuliers eux-mêmes qui appliquent l'impôt, au moment où l'écrit libératoire est remis ; ils doivent, dans les conditions qui vont être précisées, et à leurs risques et périls, apprécier si la taxe est due, quel en est le taux et comment l'acquitter. L'Administration se borne à débiter les timbres ou à timbrer des formules imprimées avant tout usage ; elle n'intervient ensuite qu'exceptionnellement pour réclamer les droits et amendes sur les actes irréguliers que ses agents ont saisis.

§ 1er

Calcul de l'impôt

Les règles d'exigibilité du droit ont été exposées aux deux chapitres précédents. La partie qui donne quittance apprécie, conformément aux principes développés, si la taxe doit être appliquée. Le calcul du chiffre de l'impôt est extrêmement facile : il suffit d'arrondir la somme payée au multiple de cent francs supérieur, sans fractionnement.

Ainsi, un paiement de 201 francs est soumis au même droit qu'un paiement de 299 francs, c'est-à-dire sur 300 francs, au droit de 0 fr. 60.

Les conséquences injustes auxquelles peut aboutir la rigoureuse application de ce principe n'ont d'autre correctif que la modicité du taux.

§ II

Mode d'acquittement du droit

Les articles 1 à 5 du décret du 29 mars 1918 (« Journal off. » du 30) ont réglementé les conditions de paiement du

droit, soit au moyen de timbres mobiles, soit par le timbrage à l'extraordinaire.

Le procédé du timbre mobile est commode, il a l'avantage d'éviter à l'assujetti un déplacement et une perte de temps, aussi est-il admis pour la perception de nombreux impôts, mais il peut se prêter à des abus si l'annulation de la vignette n'est pas complète. Par ailleurs, il faut également songer que cette vignette représente l'unique preuve du paiement, et qu'elle peut se décoller par l'humidité, l'oblitération devra donc laisser sur le papier des traces suffisantes pour permettre, en tant que besoin, de suppléer au timbre manquant.

Pour ces deux raisons, une réglementation particulière s'imposait. C'est l'œuvre du décret dont la loi a sanctionné par avance les prescriptions, en punissant non seulement le défaut de paiement du droit, mais encore le paiement irrégulier (art. 21 et 22).

Les dispositions adoptées se rapprochent beaucoup de celles prises par le décret du 27 novembre 1871, relatif à la perception du timbre-quittance. Il a paru naturel de reproduire un précédent qui avait donné de bons résultats.

Nous ne pouvons, sur ce point, que renvoyer au texte suffisamment explicite par lui-même.

§ III

Incidence de l'impôt

D'après l'article 22 de la loi, « l'impôt est à la charge de la partie qui aura effectué le paiement ou le versement. »

La même règle avait été adoptée pour le timbre-quittance, et c'est au surplus une conséquence de l'article 1248 C. Cir., qui met en tous cas les frais du paiement à la charge du débiteur.

Il n'y a pas lieu, actuellement au moins, d'appliquer l'article 29 de la loi du 13 brumaire an VII, qui dégrève l'Etat même débiteur, puisque l'article 23 de la loi du 29 juin 1918 exempte les paiements effectués par les collectivités publiques de la taxe, pour les laisser soumis au timbre-quittance gradué.

§ IV

Pluralité de titres

« Le droit est dû pour chaque... acte constatant un paiement » (article 21, 1er alinéa). Un timbre particulier doit être apposé sur chaque duplicata comme sur la quittance principale.

Si celle-ci renfermait plusieurs acquits, soit se référant à des créances distinctes, soit émanant de créanciers ayant des intérêts distincts, il y aurait également lieu à l'application de plusieurs droits calculés séparément sur le montant des sommes arrondies de 100 francs en 100 francs.

§ V

Restitutions

La taxe sur les paiements civils est un impôt de consommation, ou plus exactement un impôt sur les écrits, comme le timbre-quittance auquel elle se trouve substituée : il s'ensuit que la perception, une fois opérée, est définitivement acquise au Trésor, tout au moins si elle procède d'un fait volontaire et spontané de la part des contribuables.

L'Administration admettra toutefois sans doute, comme elle faisait précédemment, que l'impôt peut être restitué lorsque ce sont les agents qui, par suite d'une erreur, ont provoqué l'apposition et l'oblitération des timbres. Dans ce cas, en effet, si le remboursement peut paraître contraire à la rigueur des principes, il présente au moins l'avantage de donner satisfaction à l'équité et d'éviter une action en indemnité, de la part du contribuable lésé.

CHAPITRE IV

Des sanctions

L'article 22 réprime les contraventions à la loi et au décret dont les dispositions font corps avec elle.

Comme en matière de timbre-quittance, bien que l'impôt retombe sur le débiteur, c'est le créancier qui est rendu responsable. C'est, en effet, lui qui rédige directement ou par mandataire le titre libératoire, c'est donc à lui d'en assurer la perfection au point de vue fiscal, comme au point de vue civil ou commercial.

Le taux de l'amende, rendue proportionnelle comme le droit lui-même, est de 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'a pas été régulièrement perçu, avec un minimum de 50 fr. Elle est soumise aux décimes (loi du 30 mars 1902, article 3), ce qui l'élève à 7 fr.50 % avec un minimum de 62 fr. 50.

La pénalité ne varie pas selon la nature de la contravention, qu'il s'agisse d'une irrégularité de pure forme ou d'une fraude réelle ; la loi punit avec la même rigueur l'absence complète de timbre ou l'oblitération incomplète de celui-ci. L'exception de bonne foi, l'excuse d'ignorance ne sauraient être admises.

Les contraventions peuvent être relevées comme auparavant par la presque totalité des agents assermentés. Afin de stimuler leur zèle, la loi leur accorde, à titre d'attribution, le dixième (non plus le quart) des sommes recouvrées.

Conformément à l'article 21 de la loi du 11 juin 1859 déjà cité, l'emploi de timbres mobiles ayant déjà servi est puni d'une amende correctionnelle et, en cas de récidive, de l'emprisonnement. Les poursuites tendant à l'application de ces peines sont intentées par le ministère public.

CHAPITRE V

Des poursuites et instances

La loi est muette sur le mode de constatation des contraventions et sur les poursuites à engager contre les contribuables. Ce silence s'explique naturellement, car il s'agit d'un droit de timbre et les règles fixées par les articles 31 et 32 de la loi du 13 brumaire an VII, 76 de la loi du 28 avril 1816 doivent être suivies.

Il ne nous appartient pas, dans cette étude, de reprendre l'examen de ces textes.

Le recouvrement des sommes dues est garanti par le privilège des contributions directes. (Loi du 28 avril 1816, article 76.)

CHAPITRE VI

De la prescription et autres événements qui éteignent l'action de la Régie et des parties

L'article 26 de la loi qui établit une prescription de trois ans à compter du jour de la découverte de l'infraction se réfère non à l'article 19, mais à l'article 23. Puisque l'article 22, qui prononce les pénalités pour contravention à la taxe sur les paiements civils n'indique pas de délai de prescription, il faut se reporter à la législation actuellement existante en matière de timbre.

On doit donc considérer que l'action de la Régie n'est éteinte, en ce qui concerne les pénalités, que deux ans à compter du jour où ses agents ont pu valablement constater la contravention, conformément à l'article 14 de la loi du 16 juin 1824. Pour les droits simples, à défaut de texte spécial, la prescription trentenaire est applicable ; son point de départ est la rédaction de l'acte qui fait pleine foi de la date qu'il porte.

Le décès des contrevenants n'éteint pas les pénalités qu'ils ont encourues et qui peuvent être réclamées à leurs successeurs. (Loi du 28 avril 1816, article 76.)

CHAPITRE VII

Application de la loi dans le temps et dans l'espace

La loi est applicable en France à compter du 2 avril 1918 ; il sera facile, au seul examen de la date de l'écrit, de savoir a quel régime fiscal il est soumis ; à défaut de date, ce sera à l'Administration, si elle entend réclamer les droits, d'établir, par tous les moyens compatibles avec la procédure spéciale, que l'acte a été rédigé postérieurement au 1er avril 1918.

C'est le lieu où il est rédigé qui détermine le régime fiscal de l'écrit libératoire. Toutes les quittances écrites en France sont donc soumises à l'impôt, quelle que soit leur destination ; celles qui proviennent de l'étranger sont, en principe, exemptes de taxe en France, celle-ci ne devient exigible qu'en cas de production en justice, ou devant une autorité française ; le tarif applicable est alors celui en vigueur au moment de la production qui constitue le fait générateur de l'impôt.

DEUXIÈME PARTIE

Taxe sur les paiements de ventes au détail ou à la consommation

A la différence du droit de timbre dont il a été question dans la première partie de cette étude, l'impôt nouveau, ainsi que les taxes somptuaires qui lui sont intimement liées, atteint non plus un objet matériel comme le papier, mais le fait même du paiement indépendamment de sa preuve.

La loi entend frapper directement la convention, l'acte juridique lui-même.

Théoriquement, cette fiscalité nouvelle présente un caractère de supériorité en ce qu'elle serre de plus près la matière économiquement imposable, pratiquement elle est d'une application difficile. Sans doute, il ne dépendra plus du débiteur d'échapper à l'impôt en acceptant de n'être pas couvert par une quittance, et il est évidemment beaucoup plus juste si l'on entend tarifer les facultés du redevable, d'atteindre la dépense en elle-même, d'une façon aussi complète et aussi abstraite que possible ; mais n'est-ce pas s'exposer à un échec certain que de rechercher l'opération même et non plus seulement ses manifestations durables ? Les actions de l'homme sont bien, il est vrai, le véritable critérium de ses facultés, mais elles ne peuvent être frappées qu'autant qu'elles laissent des traces ; or l'écriture est, dans l'état actuel de la civilisation, le seul mode pratique de fixation des faits. A défaut de consignation volontaire du paiement sur l'écrit qui en sert de preuve, le fisc doit saisir sa proie à l'instant unique où il peut l'apercevoir, autrement il n'en connaîtra jamais l'existence.

Il est imprudent de choisir une matière imposable trop fugace. D'abord, les résultats pratiques ne peuvent être considérables, bien que le rendement de l'impôt soit sa première raison d'être. Ensuite, sous le nom de taxe obligatoire, on arrive à établir une véritable contribution volontaire ; or, en

France, où l'échec du procédé n'a toujours été que trop certain, son déguisement est réellement dangereux pour la moralité publique. Les citoyens les plus consciencieux, frappés de voir avec quelle facilité les autres fraudent impunément le trésor, sont naturellement tentés d'en faire autant. Le commerçant qui, soucieux de son devoir, perçoit directement ou indirectement l'impôt, mécontente l'acheteur, qui prend le chemin des magasins où il sait trouver un vendeur moins scrupuleux. L'intérêt aidant, les gens les plus honnêtes se persuadent volontiers que frauder le trésor n'est pas voler, et ils conforment leur règle de conduite à ce principe. Les plus timorés ne tardent pas à savoir qu'ils supportent une charge dont leurs voisins se débarrassent allègrement, et ils suivent l'exemple, ne voulant pas passer pour moins habiles que ceux-ci.

Aussi nous sommes persuadés que, dans les petits établissements, où l'absence d'une comptabilité régulière rend impossible toute tentative de contrôle, même par des procédés inquisitoriaux, les fraudes sont extrêmement nombreuses toutes les fois que l'acheteur ne va pas au-devant de l'impôt en réclamant la délivrance d'une facture. Il en sera toujours ainsi, malgré l'aggravation des sanctions et le perfectionnement des moyens de contrôle.

Les déceptions du Ministre ont été grandes, mais ceux qui ont vécu en contact direct avec le contribuable s'étonnent même que le rendement ait été aussi élevé. Les principaux résultats ont été obtenus dans les grands magasins, assujettis au droit de communication, et tenant pour leur utilité personnelle une comptabilité intérieure. Là, il serait facile, en étendant les pouvoirs des inspecteurs, de surveiller efficacement la perception. En outre, le personnel, très instable, n'est pas suffisamment connu de la direction, qui se méfie des dénonciations. Ces deux facteurs agissent dans le même sens pour réfréner les intentions frauduleuses.

Nous rechercherons, lors de l'examen des projets de réforme, si le principe même de l'impôt ne pourrait pas être maintenu, les conditions d'application étant seulement modifiées. Dans cette partie de l'étude nous devons nous borner à exposer les règles d'exigibilité de la taxe, sa perception et les difficultés auxquelles elle peut actuellement donner lieu.

CHAPITRE PREMIER

Conditions d'exigibilité

La taxe spéciale instituée par l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917 peut se définir « un impôt établi sur les paiements dépassant le minimum exempté et se référant à une vente au détail ou à la consommation d'objets ordinaires ».

C'est, avons-nous dit, le fait même du paiement, indépendamment de sa preuve, qui est taxé ; nous ajouterons également que ce n'est pas la vente elle-même qui est prise en considération : l'impôt n'est dû que par ce qu'il y a exécution de la convention et dans la mesure où cette exécution s'est réalisée.

La délivrance d'un titre libératoire ne modifie pas en principe la nature du droit et ses conditions d'exigibilité. Le contraire ne pourrait être soutenu qu'en ce qui concerne les paiements faits à des non commerçants et les paiements compris entre 10 et 150 francs. Ces deux sortes d'opérations donnent lieu à des difficultés particulières qui seront examinées en temps et lieu (voir appendice).

Il est à peine besoin d'insister sur l'exigibilité de l'impôt par le seul fait du versement ; le texte de la loi, les travaux préparatoires sont aussi clairs que possible. L'Administration a eu soin de signaler ce point, tant dans les instructions qu'elle a données aux agents pour l'application de la loi, qu'à l'occasion des nombreuses réponses faites au « Journal Officiel », mais elle a dû, à plusieurs reprises, rappeler que la vente n'était pas directement atteinte et que l'impôt n'était pas dû, même conditionnellement, lorsqu'elle est simplement réalisée sans qu'il y ait versement du prix.

§ Ier

Du paiement

D'après M. Planiol (Tome II, n° 400), le paiement est la prestation de la chose ou du fait qui était dû.

Il existe donc deux sortes de prestations libératoires : une dation ou l'accomplissement d'un fait (dare aut facere), selon la nature de l'obligation à éteindre et les conventions des parties.

Paiement par prestation. — En bonne logique, toutes les autres conditions d'exigibilité étant remplies, la taxe devrait être appliquée que le débiteur se libère par dation ou par prestation. Le but économique de la loi est également atteint dans un cas comme dans l'autre, si la lettre du texte ne prévoit pas l'hypothèse. On peut analyser l'opération en la dédoublant, pour y constater l'extinction par compensation de deux créances, l'une provenant de la vente, l'autre du louage de service, et comme la compensation semble passible de l'impôt, se prononcer en conséquence pour son exigibilité. Telle paraît bien être la théorie administrative qui va être exposée à propos des dations. Toutefois il faudra compter avec les difficultés de la preuve de la compensation.

Paiement par dation. — Si l'objet remis par la partie qui acquiert est du numéraire, il y a vente et le cas ne saurait présenter aucune difficulté particulière.

Lorsque la contre-prestation ne consiste pas en espèces, il y a échange ; or la loi n'envisage pas, directement au moins, les opérations de cette nature. Cependant l'Administration décompose l'opération en deux qui seront passibles de l'impôt, ou exemptes, selon leur nature propre (voir réponse à la question 22.689 posée par M. Fournier, député, « Journal Officiel » du 8 août 1918, page 6876). Elle considère que l'échange n'est autre chose que deux ventes réglées par compensation.

Si la loi avait établi un impôt sur les mutations, ce raisonnement serait d'une correction parfaite, mais c'est surtout le règlement du prix qui a été envisagé. Economique-

ment la nature des deux contrats est identique. La dépense existe ; elle est réglée, dans un cas comme dans l'autre. Le principal reproche qu'on peut faire à la théorie administrative, c'est de tarifer doublement une opération cependant unique. En outre, l'interprétation restrictive est de rigueur en matière fiscale, et le mot d'échange ne se trouve pas dans le texte.

Nous souhaitons, dans l'intérêt de la logique, que les tribunaux interprètent largement la loi dans son esprit plutôt que dans sa lettre, si la question leur est soumise ; il sera toujours facile, en vue de l'application de l'impôt, d'évaluer en numéraire la valeur de l'objet reçu à titre de dation en paiement, et les points de comparaison ne manqueront pas. Mais si la jurisprudence se formait en sens contraire, il appartiendrait au Ministre des Finances de tarir une source de fraude très dangereuse, en faisant intervenir le Parlement.

Paiement en effets. — En matière commerciale, il est fréquent que l'acquéreur se libère par la remise d'un effet (lettre de change ou billet à ordre, etc.), qui, selon sa nature, est assujetti à un droit de timbre proportionnel ou fixe, l'acquit donné lors de l'encaissement demeurant exempt de tout impôt (voir première partie).

Il ne s'agit que d'un simple mode de règlement qui n'influe pas sur le principe de l'exigibilité de la taxe. Beaucoup de commerçants s'imaginent cependant le contraire, et frustrent ainsi, de plus ou moins bonne foi, le trésor de droits qui lui sont acquis du seul fait du paiement. La généralisation de cette opinion erronée, et l'usage abusif du chèque sont, en grande partie, cause des moins-values constatées dans le rendement du nouvel impôt.

La remise de l'effet et son encaissement produisent une double libération : 1° de l'acheteur vis-à-vis du vendeur, mais, bien entendu, sous réserve de l'encaissement ; 2° du tiré, qui paie le bénéficiaire, vis-à-vis du tireur son correspondant. Si la seconde, même constatée par l'acquit donné sur l'effet, est exempte de droit, la première est en tout état de cause passible de la taxe sur le paiement.

De cette façon, un seul droit proportionnel sera perçu lorsqu'il s'agira d'un chèque ; mais si l'effet est une lettre de

change ou un billet il y aura une double imposition qui grèvera lourdement la transaction. La traite acquittera le droit de 0 fr. 20 par 100 francs en raison de son émission, puis un second droit sera dû au même taux lors de l'encaissement. Les deux retomberont sur l'acheteur, qui paiera, en définitive 0.40 % d'impôt.

La conséquence, pour rigoureuse qu'elle soit, n'en est pas moins imposée par l'état de la législation. Il paraît difficile aux assujettis d'ignorer leurs obligations; si l'on se réfère à la « Note pour les Commerçants », dont l'Administration a distribué gratuitement de nombreux exemplaires, dans un but de vulgarisation.

D'après cette brochure (édition d'avril 1918, page 12), « les commerçants, quels qu'ils soient, doivent donc, indistinctement, timbrer leurs effets au nouveau droit de timbre de 0 fr. 20 par 100 francs, même lorsque la taxe de 0 fr. 20 % de l'article 23 (ou bien la taxe de 10 % de l'article 27) est applicable au paiement du prix des ventes faisant l'objet de l'effet de commerce ».

On pouvait seulement se demander à quel moment devait s'effectuer la perception de la traite escomptée avant paiement.

La procédure à suivre est indiquée par le Ministre dans la réponse qu'il a faite à la question 22993, posée par le colonel de Puineuf, député (« Journal officiel » du 19 juillet, page 2068) : « La taxe n'est exigible que du jour où la traite est encaissée par le commerçant. Pour se couvrir de la taxe dont il est responsable vis-à-vis du trésor, le vendeur n'a qu'à l'ajouter sur la traite au prix principal de la vente. La traite une fois mise en circulation, le vendeur applique la taxe dans les mêmes conditions que si la vente avait été faite au comptant. Si la traite est protestée, la taxe est remboursée par justification dans les formes ordinaires ».

Le droit fiscal, en effet, repose sur les réalités ; or, le vendeur est effectivement payé, sous condition résolutoire, le jour où il négocie la traite. En cas d'impayé, la condition survenant, la restitution est de droit. Si la traite est encaissée directement sur l'acheteur, la taxe n'est due qu'à ce moment, d'après le tarif en vigueur à cette date. Une seule exception

à ce principe a été admise à titre de mesure transitoire (voir chapitre VIII).

Si le paiement est effectué par mandat, l'impôt est dû au moment où il est touché bien que l'acquit donné à la poste soit exempt de tout droit particulier : ce n'est pas, en effet, cet acquit qui est taxé, mais la libération, abstraction faite de la manière dont elle s'opère.

Du paiement par compensation. — La compensation est un mode particulier de paiement, elle doit donc être assujettie à l'impôt nouveau au moment même où elle se réalise.

Il n'y a pas à distinguer entre la compensation légale et la compensation conventionnelle ; l'article 20 exemptant du timbre proportionnel les titres constituant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion, n'est pas applicable, puisque l'impôt n'est plus établi sur le titre mais sur le fait juridique. Les exceptions étant de droit étroit ne sauraient être étendues d'une taxe à l'autre.

Tout ce qu'on peut dire, c'est qu'il ne manquerait pas de bonnes raisons pratiques pour faire admettre en législation cette exception. Comment veut-on que les parties, à l'insu desquelles la compensation légale s'opère de plein droit, puissent, avec la meilleure volonté, appliquer un texte qui les oblige à percevoir la taxe au moment même de sa réalisation ?

Par la force même des choses, on doit admettre que les pénalités ne pourront être exigées d'elles qu'autant qu'il sera établi qu'elles ont eu connaissance de l'existence du fait qui a éteint leurs dettes.

A partir de cet instant, comme toujours au moment de la convention ou du jugement en matière de compensation conventionnelle ou judiciaire, l'inscription exigée doit être passée comme s'il y avait paiement effectif.

De la confusion. — La confusion n'éteint pas, à proprement parler, l'obligation du débiteur, elle la rend sans objet : il y a simple impossibilité de paiement. Le même résultat est obtenu au point de vue économique : la dépense a été faite, elle est soldée.

Juridiquement, il n'y a pas de libération et, par conséquent, la taxe sur les paiements n'est pas exigible.

Novation. — La novation consiste dans la substitution d'une nouvelle dette à l'ancienne. La première obligation s'éteint par suite et, puisque le créancier a reçu satisfaction, on peut considérer qu'il y a bien paiement. La taxe doit donc être acquittée lors de l'opération novatoire, sans qu'il y ait à distinguer entre les différentes espèces de novation.

Mais encore faut-il que l'intention des parties soit bien d'éteindre la première dette (causée pour prix de vente au détail) et de lui substituer une nouvelle obligation. La novation, en effet, ne se présume pas (art. 1273, 1. liv.) et l'appréciation du caractère de l'opération est une question de fait souvent fort délicate. C'est ainsi, qu'en général, on considère que le règlement du prix en billets n'emporte pas novation (Planiol, II, 545) ; le paiement n'aura lieu qu'à l'échéance ou à la négociation et c'est seulement alors que la taxe sera exigible.

Bien entendu, si l'opération novatoire venait à être annulée avant que les délais de prescription ne soient expirés, l'impôt perçu pourrait être restitué, ainsi qu'il sera expliqué au chapitre III.

De la prescription. — Ce moyen intervient pour libérer le débiteur en le dispensant, tantôt d'établir le fait même du paiement qu'il prétend avoir existé, tantôt du paiement même non effectué. Selon le cas, c'est le droit même du créancier ou sa preuve qui est atteinte.

Si la créance du vendeur s'est éteinte sans paiement, par le seul effet de l'expiration du délai fixé pour la prescription, il y a bien libération par la volonté de la loi, mais l'impôt ne paraît pas dû, puisqu'il n'existe pas de contre-prestation fournie par l'acheteur.

Au contraire, si le débiteur prétend s'être acquitté et n'invoque la prescription qu'à titre subsidiaire pour se dispenser d'apporter la preuve à l'appui de son affirmation (ce sera le cas pour les courtes prescriptions qui ne sont que des présomptions de paiement), il établit, par cela même, à l'égard du fisc, l'existence du fait générateur de l'impôt. On pourra donc, sauf le cas de prescription fiscale, lui réclamer les droits et pénalités correspondants (voir chapitre VII).

Mais la preuve n'étant pas faite à l'égard du vendeur, aucune réclamation ne pourra lui être adressée.

De l'absence de paiement. — Le défaut de paiement peut résulter, soit de la nature du contrat au moyen duquel l'objet parvient entre les mains de l'acquéreur, soit d'un fait postérieur qui empêche l'exécution du contrat conclu à titre onéreux.

La donation ou le cadeau sont rares dans les mœurs commerciales, on ne les conçoit guère que lorsqu'il s'agit d'une prime d'achat et comme accessoire d'une autre opération lucrative.

En ces hypothèses, la remise de l'objet s'opère sans contrepartie. La transaction n'est pas visée par le texte, qui a laissé en dehors de son application les contrats à titre gratuit et ne tarife que les valeurs remises en compensation. La perception manque de base lorsque cette valeur n'existe pas. (Voir dans ce sens circulaire du Directeur général des Contributions indirectes du 26 août 1918, n° 1105, page 18.)

Le seul point douteux sera relatif à l'admission d'une présomption contraire à la gratuité, sauf preuve inverse à apporter par les parties. Sans doute, l'Administration, puisqu'elle entend tirer conséquence du paiement pour l'assujettir à l'impôt, doit en établir l'existence ; mais celle-ci peut parfaitement résulter de la nature des choses. La dation n'étant pas contestée, on doit supposer qu'elle a eu lieu à titre onéreux, si elle émane d'un négociant. La nature de l'acte de commerce est presque toujours incompatible avec la notion de gratuité ; les cadeaux sont l'exception et leur importance est généralement faible. (Circulaire des Contributions indirectes précitée.)

Une jurisprudence favorable aux prétentions administratives s'est formée dans une situation analogue. La loi du 28 février 1872 ayant assujetti à l'enregistrement les ventes des fonds de commerce, il a été admis que c'était aux contractants de prouver que la translation de propriété n'était pas la suite d'un acte à titre onéreux.

Pratiquement, dans l'immense majorité des cas, la difficulté principale consistera à établir, non le caractère de

l'opération, mais la date à laquelle le paiement est intervenu. Les contractants chercheront à se prévaloir de l'existence d'un terme plus ou moins long pour se soustraire, momentanément au moins, au paiement du droit.

Il y a là un danger sérieux qu'il serait cependant facile de supprimer en permettant, par une disposition légale complémentaire, d'obliger l'acheteur à déclarer qu'il ne s'est pas libéré, et en autorisant le vendeur à se prévaloir de cette négation, nonobstant toute convention contraire ou contre lettre.

La remise de la dette n'affecte pas la nature du contrat, mais simplement son exécution ; elle s'oppose néanmoins à la perception de la taxe.

Si le paiement n'a pas lieu, le contrat étant résolu avant l'échéance du terme, ou si l'insolvabilité de l'acquéreur ne permet pas de l'obtenir, aucun droit n'est dû.

Du paiement insuffisant. — Le paiement peut ne pas correspondre à la valeur vénale de la marchandise, soit qu'il y ait fraude, soit simplement que le vendeur la cède réellement au-dessous du cours.

Malgré la faiblesse du taux de l'impôt, il pourra arriver que, sans dissimuler complètement le fait du paiement, on cherche à atténuer la perception en ne portant qu'une partie du prix réel. Cette fraude se pratique couramment pour éviter le paiement intégral du droit de mutation à titre onéreux établi sur les conventions soumises à l'enregistrement.

On distingue alors la dissimulation de l'insuffisance. La première est caractérisée par l'intention arrêtée de ne révéler qu'une fraction du prix dans le but principal de frustrer le Trésor des droits qu'il perçoit sur ce prix ; la seconde provient d'une simple erreur d'appréciation du vendeur qui est lui-même la première victime, les parties s'étant trompées en moins comme elles auraient pu se tromper en plus, sans altérer le caractère du contrat.

L'intérêt de la distinction subsiste pour l'application d'une taxe qui atteint non plus la mutation, mais son exécution. Le prix pourra également être frauduleusement atténué ou simplement insuffisant.

Lorsqu'elle se trouvera en présence d'une dissimulation,

l'Administration de l'Enregistrement chargée de veiller à la sincérité des perceptions, aura toujours la faculté d'établir cette dissimulation en employant tous les moyens compatibles avec la procédure écrite instituée par l'article 76 de la loi du 28 avril 1816 (voir chapitre VI). Les difficultés de la preuve seront sans doute considérables au point de vue pratique.

Au contraire, lorsqu'il y aura simple insuffisance, le prix de vente dont la sincérité n'est pas discutée étant simplement inférieur à la valeur vénale, nous pensons, qu'à défaut d'indications particulières dans la loi, la perception ne peut être forcée. L'exécution du contrat est seule tarifée et seulement dans la mesure où elle se réalise ; le prix est sincère et cela suffit. L'opération revêt un caractère mixte, « negotium mixtum cum donatione », et les règles déjà exposées à propos des donations doivent lui être appliquées dans la mesure où elle mérite cette qualification.

Toute expertise serait donc inutile en cas d'insuffisance et il est à regretter que la loi n'ait pas directement prévu le cas de la dissimulation. Cette omission est d'autant plus fâcheuse que, dans son avant-projet, déjà cité, M. Favareille avait envisagé diverses mesures de contrôle sur la valeur desquelles les praticiens auraient pu se prononcer.

A défaut de référence à l'article 17 de la loi du 22 frimaire an VII, on ne peut étendre les règles adoptées en matière d'enregistrement.

Modifications postérieures a la vente. — Il est rare que le prix fixé par les parties soit rehaussé. Si, néanmoins, il en était ainsi, c'est, bien entendu, le chiffre du paiement majoré qu'il faudrait viser pour l'application de la taxe.

Au contraire, il est également sans difficulté que si, après avoir arrêté la valeur de la marchandise d'accord avec l'acheteur, le vendeur décide de lui accorder une réduction (à titre d'escompte, par exemple), c'est la somme ainsi réduite qui constitue le prix de vente et qui doit, par conséquent, servir de base à la taxation. (Voir réponse à la question 23.342, posée par M. Hennessy, député, « Journal officiel » du 5 septembre 1918, page 7851, et circulaire des Contributions indirectes précitée, page 9.)

Modalités du Paiement. — Conformément aux principes exposés, le droit n'est dû qu'au moment où le contrat est réellement exécuté.

En cas de fractionnement, le versement du premier acompte n'entraîne pas nécessairement l'exigibilité immédiate de la taxe sur la totalité du prix, et elle n'est dûe, chaque fois, que sur le montant de l'acompte réellement versé.

Si l'acompte est inférieur à 150 fr. la créance totale dépassant cette somme, nous pensons même qu'à défaut de restriction analogue à celle établie pour le droit sur les écrits par l'article 20-4° la taxe n'est pas due en principe. La loi frappe en effet « le paiement de la vente... lorsqu'il dépasse 150 fr. ». Les facilités que l'adoption de cette théorie peut accorder à la fraude ne suffisent pas à notre avis pour la condamner ; l'administration qui n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur ce point devrait en logique être du même avis puisqu'elle taxe non le prix unitaire mais le fait matériel du paiement inférieur ou supérieur à 150 fr. (§ vi ci-après). La perception doit avoir lieu immédiatement encore que le paiement ne soit que conditionnel. En cas de répétition du prix, la taxe pourra être restituée (Chapitre iii).

Si les marchandises sont envoyées contre remboursement, la taxe est acquittée comme pour les ventes au comptant. Le montant s'en ajoute au principal mis en recouvrement sur le destinataire et sauf restitution en cas de refus. (Réponse du Ministre à la question n° 21.604 posée par M. Sibille, député, « Journal officiel, du 8 mai 1918, page 1.412, col. 3).

§ II

De la vente en général

Tout paiement suppose une dette ; mais celle-ci peut résulter d'un contrat ou de la loi. Or, le paiement tarifé par l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917 n'est pas l'extinction d'une obligation d'origine quelconque.

Les obligations légales ou délictueuses sont nettement hors des prévisions de la fiscalité nouvelle.

Pratiquement, il se peut que la chose soit transmise sans qu'il y ait contrat préalable, et qu'une indemnité représentative n'ayant pas le caractère juridique d'un prix de vente soit cependant payée : jamais la taxe spéciale ne sera exigible. On pourra seulement appliquer la taxe de l'article 19 à l'écrit qui constatera le paiement.

A plus forte raison on doit décider que les dommages et intérêts qui sont alloués à la victime d'une faute, volontaire ou non, échappent au droit même si toutes les autres conditions d'exigibilité sont réunies.

Lorsque le paiement est effectué en vertu d'un contrat préexistant, il faut en outre rechercher la nature de ce contrat puisqu'il est nécessaire pour l'application de l'impôt que la créance à éteindre soit un prix de vente.

Ce seront naturellement les règles du droit civil ou commercial qui détermineront cette nature juridique.

Sous le paragraphe précédent, nous avons déjà eu l'occasion de nous expliquer sur l'exécution de divers contrats dont le rôle économique correspond à celui de la vente. Nous avons montré comment l'Administration tend par l'analyse à les ramener au type particulier visé par la loi nouvelle. La donation, de par son caractère, répugne à cette assimilation, même lorsqu'elle a lieu sous diverses charges. Celles-ci ne constituent pas l'équivalent d'un prix, sauf dans l'hypothèse où il s'agirait du déguisement d'un contrat à titre onéreux. La situation réelle pourrait alors être rétablie, et le paiement frappé si les conditions indiquées d'autre part sont réalisées.

La vente se rapproche fréquemment d'autres transactions voisines telles que le louage, le marché. L'application de la taxe sera d'autant plus délicate qu'aux connaissances juridiques nécessaires pour la détermination de la nature de l'opération, devront se joindre des notions de technologie, permettant de suivre les changements de la matière.

Il ne suffira pas que le contrat procure l'acquisition de l'objet. En droit français, la fonction de la vente est le transfert de la propriété ; c'est pourquoi la vente de la chose d'autrui est nulle (art. 1.599, C. Civ.). Le contrat suppose donc que la chose est remise par le vendeur à l'acquéreur ; si elle doit être produite par un autre objet remis temporairement, il y a louage de celui-ci ; si elle doit provenir du travail de

l'un des contractants, il y a louage de services, combiné avec la vente si le producteur fournit les matériaux (Planiol, Tome II n° 1.902 et la Jurisprudence citée). On voit ainsi que la distinction ne sera pas toujours commode, et qu'il faudra envisager séparément chaque espèce particulière.

Si les marchés de fournitures constituent incontestablement des ventes à livrer, assujetties à la taxe, la solution inverse doit être donnée pour les marchés de réparations où l'élément travail est prédominant. Parfois il se trouvera que le contrat passé entre le commerçant et son client constituera une convention mixte, participant à la fois du louage et de la vente, et qu'en conséquence on percevra la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs sur la partie du prix afférente à la fourniture de matériaux ou de marchandises.

La situation des commerçants dont le métier n'est pas de vendre la marchandise, mais de procurer des services est donc privilégiée. Les paiements qu'ils reçoivent dans l'exercice de leur commerce, ne sont pas assujettis à la taxe sur les écrits libératoires (1re partie, chap. 1er § 6, p. 54) ; ils échappent également à l'impôt que nous étudions actuellement puisque non causés pour prix de vente.

Si cette conséquence découle juridiquement de la combinaison des textes en vigueur, économiquement elle est injustifiable ; la loi présente sur ce point comme sur bien d'autres, une lacune qu'il conviendrait de combler.

§ III

De la qualité du vendeur

L'un des problèmes les plus délicats parmi ceux que soulèvent les contradictions des textes votés à la hâte, et sans examen préalable, consiste à déterminer le champ d'application de l'article 23 de la loi en raison de la qualité du vendeur : est-il nécessaire que la vente émane d'un commerçant ?

Nous nous empresserons de faire remarquer tout d'abord que l'intérêt de la question est surtout théorique. Il est un point sur lequel tout le monde est d'accord : c'est que faute

de moyens d'applications pratiques, la taxe ne peut être perçue lorsque, la vente émanant d'un non-commerçant, le paiement du prix n'est pas constaté par une quittance ; la délivrance de ce titre, obligatoire dans le projet, ne l'est plus aujourd'hui que lorsque la vente porte sur un objet de luxe, et la tenue du livre spécial n'est imposée qu'aux commerçants. Ce n'est donc plus alors seulement le paiement, mais la création du titre qui constate le fait générateur de l'impôt, et celui-ci prend les caractères d'un droit de timbre.

A la lecture du texte si général de l'article 23, il semble que d'après les termes employés, qui ne font aucune distinction, la taxe atteigne le paiement de toute vente au détail ou la consommation, quelle que soit la qualité du vendeur. Cependant les dispositions relatives au paiement de l'impôt sont particulières au cas où la vente émane d'un commerçant (article 25 de la loi et 6 du règlement d'administration publique), ce qui semblerait indiquer que les ventes faites par les non-commerçants sont restées hors des prévisions de la loi. L'Administration dans son instruction 3.532 classe les paiements visés par l'article 23 sous la rubrique « paiements commerciaux » ce qui suppose naturellement que l'opération à laquelle se refère le paiement doit présenter le caractère commercial au regard de l'une des parties au moins. Elle parait avoir changé d'opinion d'après une réponse faite par le ministre à la question 23.344 posée par M. Hennessy, député (« Journal officiel » du 14 août 1918, page 7.215) et admettre « qu'en principe la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs » est due sur le prix des ventes faites par les non-commer- » çants comme sur celui des ventes faites par les commer- » çants eux-mêmes ». Nous croyons ce revirement justifié par une étude approfondie de la question.

C'est qu'en effet, pour comprendre un texte aussi complexe que celui que nous étudions il faut en suivre la formation au cours des travaux préparatoires.

Tandis que le projet de M. Thierry se limitait aux transactions commerciales, dès le début, M. Klotz annonçait son intention d'étendre l'impôt à tous les paiements, qu'ils se rapportent ou non à des opérations ayant un caractère commercial (projet, p. 1.518, col. 3).

En conséquence l'article 35, dont la rédaction initiale

concorde littéralement (sauf en ce qui concerne le délai d'application) avec celle de l'article 23 actuellement étudié, était aussi général que possible. L'article 36 qui réglait la perception avait également soin de prévoir les deux hypothèses en précisant les règles à suivre selon la qualité du vendeur ; le non-commerçant devait délivrer une quittance.

Devenu d'après le numérotage de la Commission l'article 41, ce texte a été mis en discussion le 22 décembre 1917 (Débats-Chambre, page 3.501, col. 2 et 3 et 3.502). Il a d'abord été entendu que la délivrance du titre était facultative, ce qui ne changeait pas les autres conditions d'exigibilité, puis le dernier paragraphe a été supprimé pour laisser plus de latitude à l'Administration chargée de déterminer les conditions accessoires d'application ; mais à aucun moment lors de la discussion on n'a songé à séparer quant au fond les commerçants des non-commerçants. M. Mauger proposait même de les assimiler complètement quant à la forme (page 3.502, col. 1).

L'intention des auteurs de la loi est donc très nette : ils ont seulement omis, hors le cas d'objets de luxe, de régler le mode de perception de l'impôt qui dès lors n'est pratiquement dû qu'autant qu'il existe un écrit. La situation est exactement la même que pour les paiements commerciaux inférieurs à 150 francs. Elle sera examinée en même temps (voir appendice).

Ce qui vient d'être dit doit être rapproché des indications déjà fournies lors de l'examen du projet Klotz (voir introduction).

Enfin il est évident que la taxe ne saurait se cumuler avec l'impôt sur les écrits établis par l'article 19 : celui-ci n'est pas exigible lorsqu'il s'agit de paiements frappés par l'article 23 (voir première partie, chapitre 1^er^ § VI).

§ IV

De la vente au détail ou à la consommation

Tandis que le projet de M. Thierry (article 69) instituait une taxe de 1 pour 1.000 sur le total des ventes effectuées

par les commerçants pour fournitures de marchandises, le projet Klotz (article 35) se limitait à l'imposition des ventes au détail ou à la consommation.

C'est là une différence essentielle entre les deux textes qui est précisée par l'exposé des motifs (Doc. parl. annexe 3.941, p. 1.518, Chambre).

« Si général qu'on le conçoive un impôt de cette nature » comporte nécessairement des tempéraments lorsqu'il porte » sur le prix des ventes commerciales... La taxe doit être » limitée dans son objet, autrement elle pèse trop lourde- » ment sur les dépenses les plus nécessaires à l'existence. » C'est le reproche qu'on n'a pas manqué d'adresser à la » taxe de 1 pour 1.000 qui, dans le projet susvisé (projet de » M. Thierry) atteint toutes les transactions commerciales » même les ventes en gros...

» Nous croyons donc devoir nous écarter nettement de ce » projet... en nous limitant aux paiements se référant à la » livraison d'objets destinés en principe à l'usage personnel » de l'acheteur.

» Seront en conséquence exempts de l'impôt nouveau les » paiements relatifs aux ventes en gros, aux ventes de ma- » tières premières, de produits semi-ouvrés non finis, etc. »

Ces principes ont été confirmés par une nouvelle déclaration faite par le ministre à la Chambre (2e séance du 21 décembre 1917, Débats, p. 3.449).

A la Chambre, M. Denais, rapporteur, a été beaucoup moins affirmatif cependant. Il semble très bien admettre qu'un objet manufacturé n'arrivera au consommateur qu'après quatre ou cinq, même huit ou dix transmissions successives et qu'il sera grevé d'autant de fois le montant de la taxe. Le seul remède consisterait à son avis dans la suppression de l'intermédiaire (Doc. parl. Chambre, annexe 4.061, page 1.952, col. 2).

Au Sénat, M. Milliès-Lacroix, rapporteur, expliquait (Doc. parl. annexe 438, page 805, col. 3) que « la taxe ne sera pas appliquée au commerce de gros et qu'ainsi sera évitée la » superposition des taxes ».

A laquelle de ces opinions légèrement différentes le Parlement a-t-il entendu se rallier ? Il est difficile de le préciser ; cependant la majorité de ses membres s'est contentée de

suivre le ministre en adoptant presque sans modifications le texte proposé.

Sur ce point, la loi est donc surtout l'œuvre de l'Administration qui, de son côté, paraît avoir quelque peu varié.

En premier lieu, dans son Instruction générale 3.532 rédigée au lendemain du vote avant tout examen doctrinal, elle exempte d'une façon très générale les paiements en gros et demi-gros (page 14), ce qui correspond aux explications précitées de M. Milliès-Lacroix ; or, d'après la terminologie commerciale, cette expression caractérise surtout les ventes par grandes quantités, quelle que soit la destination des marchandises. Plus loin (page 27), elle déclare nettement que « les nouvelles taxes ne s'appliquent pas aux ventes faites à un commerçant pour les besoins de son commerce ».

Mais dans sa brochure destinée aux commerçants (édition d'avril) elle s'applique ainsi : « La taxe n'est pas applicable aux ventes en gros c'est-à-dire aux ventes qui sont faites par » un commerçant à un autre commerçant, si ce dernier » n'achète que pour revendre ».

En effet, dans l'intention du législateur, il faut pour qu'un objet soit passible de la taxe qu'il soit parvenu au dernier terme de sa vie industrielle ou commerciale, et la taxe n'est exigible qu'au moment où cet objet arrive dans la main de la personne qui doit le consommer ou se l'approprier d'une manière définitive. Mais il ne faudrait pas confondre la vente en gros avec la vente qui, bien que faite à un commerçant dans l'intérêt de son commerce porte sur un objet non destiné à être revendu. Cette dernière espèce de vente est une vente à la consommation.

Il y a contradiction manifeste entre ces dernières phrases et le passage précité de l'Instruction 3.532, page 27.

Cette différence de conception s'explique assez facilement. Au moment où l'instruction a été rédigée, on en était encore demeuré aux idées vagues et quelque peu contradictoires qui avaient présidé à la discussion de la loi. Mais lorsqu'il a fallu pour la réglementation des conditions d'application apporter des précisions, le Conseil d'Etat a cherché quelles étaient les signes distinctifs de la vente en gros. Il a voulu trouver une formule générale permettant aisément de caractériser la nature intime de l'opération. S'inspirant de toutes

les indications fournies par les auteurs de projets d'amendements ou les rapporteurs, il a reconnu que le texte frappait non seulement les ventes au détail, mais encore toutes les ventes à la consommation ainsi que le prouvait l'emploi de la disjonctive ou, entre les deux termes.

En conséquence, pour déterminer si la vente est une vente en gros il faut procéder par voie d'élimination en excluant les transactions qui présenteraient à un titre quelconque des caractères incompatibles avec sa nature.

C'est pourquoi l'article 24 du décret du 29 mars 1918 exige que l'acquérieur remette une attestation certifiée sous les peines prévues à l'article 26 de la loi et portant :

1° Qu'il est soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, ou qu'il en est exempté par la loi,

2° Qu'il achète pour son propre compte,

3° Que les marchandises sont destinées à être revendues et doivent supporter à ce moment la taxe.

L'acheteur qui ne peut fournir cette pièce est considéré comme consommateur et doit acquitter l'impôt.

Les exigences réglementaires ont été critiquées : on a prétendu que le Conseil d'Etat, sous couleur de déterminer pratiquement les conditions d'application de la loi, en avait tout simplement donné une interprétation particulière qui, malgré l'autorité qui s'attache aux décisions de la haute assemblée administrative, n'était pas apposable aux particuliers parce que ne correspondant pas tout à fait aux vues du législateur.

Des restrictions analogues avaient été exprimées lors de la discussion par M. Paul Morel, député (Débats, 2e séance du 22 décembre 1917, page 3.504, 2e colonne).

Aussi, n'est-il pas étonnant que l'application stricte de la doctrine administrative ait soulevé de nombreuses protestations dans le monde des affaires et provoqué un certain étonnement chez ceux là même qui ont collaboré à la rédaction des textes. La résistance a été particulièrement vive chez les commerçants qui se fiant aux formules vagues contenues dans les premiers commentaires, s'imaginaient échapper à l'impôt en justifiant seulement de leur qualité.

De nombreuses questions ont été posées au ministre qui y a répondu par la voie du « Journal officiel » ; nous expo-

serons ci-après les principales conséquences admises ou à admettre conformément aux indications ainsi fournies.

Si quelques-unes de ces questions peuvent faire sourire ceux qui ne sont pas habitués aux ignorances du législateur moderne, dont le rôle est de voter les textes sans en comprendre la portée, la majorité d'entre elles mérite de retenir l'attention.

L'Administration a parfois été très embarrassée en présence de certaines contradictions qu'on lui signalait, et les agents chargés d'appliquer la loi ont été très heureux d'y trouver en quelques circonstances des renseignements précieux qu'ils regrettaient de ne pouvoir obtenir par la voie hiérarchique.

Grâce à la persévérance de certains interrogateurs, bien des points obscurs ont été éclaircis et l'on peut maintenant se risquer à un exposé d'ensemble. C'est ainsi que M. Peyroux, à propos d'un texte étudié plus loin (chapitre IX) a réussi à amener l'Administration à formuler un exposé complet de son système. L'article 1er de l'arrêté du 23 mars 1918 sur les importations définit les consommateurs, seuls passibles de l'impôt « toutes personnes ne faisant pas usage » de l'objet pour l'exercice de leur commerce », tandis que l'article 9 du même arrêté subordonne l'exemption à la production d'une attestation conçue dans des termes analogues à ceux précités de l'article 24 du décret du 29 mars 1918. Une première question avait été posée (n° 22-212) et le ministre avait tenté d'escamoter la difficulté (« Journal officiel » du 12 juin 1918, p. 5.077) ; invité à s'expliquer à nouveau (question n° 22-779) il a dû fournir plus de précisions (« Journal officiel » du 28 juillet, page 6.567), et reconnaître la contradiction tout en cherchant à se tirer d'affaire par un artifice de plume.

L'unique raison de ces difficultés est qu'à l'époque où l'arrêté a paru, les idées administratives n'étaient pas encore bien fixées. Plus tard on a oublié de remanier l'article premier et l'omission est d'autant plus fâcheuse que, sous l'autorité du texte officiel, on a laissé s'accréditer des idées erronées. Nous croyons même savoir de très bonne source que l'administration des douanes avait longtemps adopté une

opinion contraire à celle de l'Enregistrement et qu'elle n'y a renoncé que sur l'ordre exprès du ministre.

Il n'est donc pas étonnant que les particuliers commettent quelques erreurs, de moins en moins excusables, maintenant que la question a été publiquement tranchée et que le critérium admis par le décret du 29 mars 1918 est reconnu s'appliquer à toutes les transactions.

Deux conditions sont principalement exigées par l'article 24 précité :

a) L'ACHAT DOIT ÉMANER D'UN COMMERÇANT

Le non-commerçant même achetant par grosses quantités avec l'intention de revendre, doit acquitter la taxe. Par exemple une société coopérative de consommation constituée par intérêts ou par actions (avant 1893), ne poursuit pas, comme but essentiel, la réalisation et la répartition de bénéfices. Elle est donc société civile et assujettie à la taxe, quoique achetant pour revendre. (Voir deux réponses du Ministre, la première à la question 21.603, posée par M. Ferrier, député, « Journal Officiel » du 4 mai 1918, page 1916 ; la seconde à la question 22.182, posée par M. Leredu, député, «Journal Officiel » du 9 juin 1918, page 4986).

L'économie générale des textes paraît justifier sur ce point les exigences réglementaires. S'ils ne distinguent point en apparence, on a constamment raisonné au cours des débats sur des ventes faites à des commerçants, lorsqu'il s'est agi de réglementer les exemptions. La disposition de l'article 24-1° du décret, loin d'être en opposition avec l'esprit général de l'institution, tend, au contraire, à permettre d'atteindre le but économique cherché.

Que veut-on en définitive ? Que les objets vendus supportent une fois seulement l'impôt, mais sans y échapper complètement lors de la vente dernière.

Or, si les non-commerçants pouvaient être exemptés de l'impôt à la seule condition qu'ils revendent l'objet acquis, tout le système serait vicié.

Même en supposant (ainsi que nous l'avons établi § 3) que la taxe soit due au moment de la revente par le non-commerçant, pratiquement elle ne serait jamais perçue, puis-

qu'elle ne peut l'être qu'au cas où une quittance est délivrée et que rien n'oblige les contractants à remplir cette formalité onéreuse.

Le contrôle des attestations fournies par les non-commerçants serait impossible, puisque ceux-ci ne sont pas professionnellement astreints à garder trace de leurs opérations et qu'ils n'ont pas de livres dont la production en justice puisse être réclamée éventuellement.

b) LA MATIÈRE ACHETÉE DOIT ÊTRE REVENDUE, TRANSFORMÉE OU NON

Cette exigence empêche de bénéficier de l'exemption les commerçants qui utiliseront l'objet pour les besoins de leur commerce, sans cependant le revendre au détail ou à la consommation, et ce, de deux façons différentes :

1° Il se peut que le commerçant utilise les matières acquises et les fasse parvenir au consommateur en vertu de contrats qui ne constituent pas des ventes, mais des louages d'ouvrages, des marchés, et qui, par suite, ne sont pas taxés : l'exemption ne saurait être accordée aux achats correspondants.

Ce procédé a l'avantage de trouver, dans tous les cas, un contribuable, mais celui-ci est le commerçant qui supporte la taxe, laquelle, autrement, ne serait due par personne. Ce résultat paraît opposé à l'esprit de la loi.

L'exemption complète qui résulterait du jeu des dispositions légales, contrairement à la théorie économique générale, ne serait pas plus choquante que celle dont bénéficient les nombreuses ventes inférieures à 150 francs ou tous les paiements ne se référant pas à des ventes. Il et donc permis de se demander s'il appartenait à un décret de combler les lacunes existant dans la loi, qu'il a simplement pour mission d'appliquer.

2° L'étroitesse du texte réglementaire assujettit encore à la taxe des objets qui, de toute évidence, ne sont pas destinés à l'usage personnel de l'acheteur, et qui, utilisés par lui en tant que matière, seront revendus au moins en tant qu'utilité, leur valeur entrant dans le prix de revient et déterminant ce prix de vente au détail qui, en définitive, supportera l'impôt.

Supposons qu'un industriel achète une machine pour la fabrication de ses produits ; il n'a pas l'intention de la revendre et devra donc acquitter la taxe. Mais petit à petit l'outil s'usera et, pour amortir son capital, le propriétaire va majorer en conséquence le prix de vente du produit fabriqué. Le détaillant, en revendant celui-ci au consommateur, percevra donc l'impôt sur une valeur comprenant en partie l'impôt précédemment acquitté, d'où superposition des impôts.

Il y a mieux : le charbon qui sert à alimenter la machine est considéré comme « consommé » parce que non incorporé au produit revendu. Cependant la consommation en vue de la production n'est pas une véritable consommation. Qui oserait qualifier de consommateur, c'est-à-dire de destructeur de richesse, le semeur qui assure le pain de l'année qui va venir ? Cependant, l'agriculteur, n'achetant pas la semence pour la revendre transformée ou non, devra acquitter l'impôt.

Ceci montre que la conception du Conseil d'Etat paraît trop simpliste.

Cependant, comme le faisait remarquer M. Denais dans son rapport, quelle que soit la solution à laquelle on s'arrête, il y aura toujours des doubles impositions.

La seule question qui se pose lorsque l'on cherche à établir une réglementation pratique, est de savoir où l'on doit s'arrêter. Tout n'est qu'une question de mesure.

M. Thierry avait cru devoir adopter un principe séduisant par sa simplicité un peu brutale ; M. Klotz a renoncé à cette qualité pour se lancer dans la voie des exemptions ; le Parlement a adopté ses propositions. On se plaint que la loi soit interprétée trop restrictivement par les auteurs du décret, au nombre desquels figure en première ligne le Ministre lui-même. Nous n'hésiterons pas à répondre qu'il était impossible de satisfaire tous ceux qui, parmi les déclarations aussi téméraires que contradictoires, formulées au cours des débats se réclament de celles qui appuient leur thèse, sans vouloir faire état des autres. Ce n'est pas nous qui reprocherons au Conseil d'Etat de s'être arrêté à un procédé un peu simpliste, au lieu de rechercher une théorie assez nuancée pour s'appliquer à toutes les situations possibles. Sa conception, si

elle ne satisfait pas complètement les amateurs d'idéal, témoigne au moins d'une certaine compréhension des difficultés de la pratique. L'application des systèmes complexes qu'on aurait pu proposer nécessiterait toujours une réglementation minutieuse ; or, on se plaint, de tous côtés, que la loi soit déjà trop compliquée pour la pratique ; il ne convenait pas d'accroître les embarras du commerce et de l'entraver davantage.

Grâce au critérium adopté, il est facile de savoir si l'acquéreur doit ou non l'impôt, et c'est déjà beaucoup. La lettre de la loi est respectée, et il n'est pas tout à fait prouvé qu'on aille à l'encontre de son esprit.

A titre d'exemple, nous ferons connaître ci-après les principales solutions admises par l'Administration.

Sont assujettis à la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs :

Les achats de combustibles ou de lubréfiants à l'usage des machines de l'industrie (réponse du Ministre à la question 22.042, posée par M. Gaborit, député, « Journal officiel » du 9 juin, page 4986) ;

Les achats de papiers nécessaires au commerce (réponse à la question n° 23.348, posée par M. Molle, député, « Journal Officiel » du 24 août 1918, page 7499) ;

Les ventes de pneus des automobiles destinées aux commerçants, de machines-outils (réponses aux questions 21.993 et 21.786, posées par MM. Paisant et Peyroux, députés, « Journal Officiel du 2 juin 1918, page 4776, et « Journal Officiel » du 15 mai, page 1469) ;

Les fournitures de gaz, d'électricité, l'administration considérant celles-ci comme des ventes (réponses aux questions 21.870 et 21869, posées par MM. Amiard et Bergeon, députés, « Journal Officiel » du 23 mai 1918, page 4534) ;

Les acquisitions d'animaux destinés aux transports et d'aliments à leur usage (réponse à la question 22.556, posée par M. Pierre Massé, député, « Journal Officiel » du 15 juin 1918, page 5501) ;

Les achats d'engrais agricoles, le cultivateur étant d'ailleurs un non-commerçant (réponses aux questions 2.017 et 23.347, posées par MM. Pilar, sénateur, et Lavoine, député, « Journal Officiel » du 24 juillet 1918, page 580, et du 24 août, page 7449).

Toutes ces réponses n'expriment évidemment que l'opinion de l'Administration, leur doctrine ne lie pas les particuliers qui peuvent toujours saisir les tribunaux ; ceux-ci apprécieront en toute liberté.

§ V

Exclusion des objets classés

Il ne saurait y avoir cumul entre la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs et la taxe de 10 % qui sera étudiée dans la troisième partie (Instruction 3532, page 24). Les objets classés comme de luxe sont donc exclusivement soumis à la taxe somptuaire.

Si la généralité des termes employés par l'article 23 parait englober toutes les ventes au détail ou à la consommation, les travaux préparatoires sont suffisamment clairs pour dissiper toute équivoque. L'article 35 du projet présenté par M. Klotz précisait qu'il s'agissait d'une simple majoration de tarif en cas de classement de l'objet vendu ; c'est par inadvertance, qu'en séparant les deux impôts, la Commission de la Chambre a omis de modifier la rédaction du texte qui instituait le premier.

§ VI

Paiement supérieur au minimum légal exempté

La fixation d'un minimum d'imposition est une règle générale en matière d'impôts.

Mais ici la limite a été déterminée de façon à faire concorder le droit fiscal avec le droit civil. L'article 1341, C. Civ., exige que toutes les transactions, y compris les paiements dont l'importance dépasse 150 francs, soient constatées par écrit ; on a donc présumé, qu'à partir de ce chiffre, la quittance devait généralement être délivrée en fait et que, par conséquent, la taxation nouvelle ne ferait que consacrer les usages reçus.

Bien que cette explication ait été fournie au cours des débats, elle est assez médiocre, car la création d'un titre est chose relativement rare pour les ventes commerciales au détail. Pratiquement, on n'use du procédé que lorsque l'acheteur tient à faire établir l'origine de l'objet acquis, pour s'assurer, le cas échéant, un recours contre le vendeur ou quand, agissant pour le compte d'un tiers, il veut justifier du montant de la dépense. La plupart du temps il se contente de la présomption de propriété attachés au fait de la possession.

Pour l'application du minimum, c'est d'ailleurs la totalité du paiement qu'il faut considérer et non le prix unitaire. Lorsque plusieurs achats sont réglés en même temps, peu importe que chacun d'entre eux, envisagé séparément, soit d'un prix inférieur à 150 francs (instruction 3532, page 16 et note 1).

On ne peut qu'approuver cette remarque de l'administration, si l'on se rapporte aux déclarations faites par le rapporteur général au Sénat avec l'assentiment du Ministre (2e séance du 30 décembre 1917, p. 1229 in fine). L'opinion contraire, soutenue par certains auteurs (Besson, « Traité pratique de la taxe sur les paiements », page 67), serait évidemment plus logique, mais elle ne tient aucun compte du commentaire de la loi fourni au cours des débats.

Ajoutons simplement que l'intérêt pratique de la controverse est des plus minces. S'il est délivré une facture globale, la taxe est due en raison de l'existence, non seulement du paiement, mais encore de l'écrit et les perceptions ne peuvent différer que de quelques centimes ; si l'opération n'est pas constatée par la remise d'un titre, il dépend de la seule volonté des parties de scinder les paiements et d'éviter ainsi l'impôt.

CHAPITRE II

De la perception de l'impôt

Après avoir dans son article 23 déterminé les conditions d'exigibilité de la taxe, la loi pose les principes de la perception, c'est-à-dire les conditions de paiement du droit (art. 24 et 25). Pour les détails, elle s'en remet à un règlement d'administration publique qui est le décret du 29 mars 1918 déjà cité.

Nous allons exposer le rôle de l'agent de perception, et les moyens dont il doit user pour faire rentrer les sommes dues dans les caisses du Trésor.

§ I^er

Du commerçant, agent de perception

Le commerçant est le véritable collecteur de l'impôt exigible sur les ventes qu'il consent. La loi ne le dit pas explicitement, mais cela résulte nettement de l'ensemble des dispositions adoptées.

Telle était déjà la règle proposée par M. Thierry (article 71, 1^er alinéa, p. 882, Doc. parl., Chambre) qui astreignait tout commerçant à déclarer pédiodiquement le montant de ses ventes, et à verser au bureau administratif compétent la taxe retenue par lui au moment de chaque opération.

Le principe de la déclaration, maintenu par M. Klotz (art. 37) et par la Commission de la Chambre (art. 42), fut abandonné au cours des débats sur les observations de MM. Auriol et Morel, pour ne pas bouleverser les habitudes du petit commerce (2^e séance du 22 décembre 1917, Débats, p. 3.503), mais il ne s'agit que d'un changement dans le mode de versement de l'impôt ; sa perception restant toujours l'œuvre du vendeur.

Dans la conception actuelle le commerçant est donc l'auxiliaire direct du Trésor. C'est lui qui tient le livre spécial étudié plus loin, c'est lui qui appose les timbres (art. 12 du décret), ou qui, en cas de perception en compte, encaisse la taxe comme le ferait un préposé ordinaire (art. 14 du décret). Il est directement responsable de son montant, et il peut être poursuivi sans discussion préalable de l'acheteur pour le recouvrement du droit simple et de l'amende (art. 26 de la loi).

Si elle offre des avantages considérables cette façon de procéder présente également des inconvénients très sensibles.

En constituant le commerçant débiteur direct envers l'Administration des droits auxquels donnent lieu les paiements qu'il reçoit, la loi l'intéresse au premier chef à la régularité de la perception qu'il doit effectuer en temps utile et correctement.

Quel que soit le procédé pour lequel ils optent, les commerçants sont toujours responsables de leurs erreurs de fait ou de droit. Leur qualité de préposé de l'Administration est plus nettement accusée lorsqu'ils adoptent la perception en compte (§ v) ; mais dans tous les cas ils participent véritablement au fonctionnement d'un service public. Il y a collaboration entre eux et l'Administration dont ils sont des comptables particuliers.

La conception est séduisante en ce qu'elle évite la multiplication des fonctionnaires, mais n'est-ce pas au détriment du bon fonctionnement de l'institution ?

L'application de la loi nouvelle suppose en effet de nombreuses connaissances, plutôt d'ordre juridique que technique ; or beaucoup de commerçants, même parmi les plus habiles dans l'exercice de leur profession, n'ont reçu qu'une instruction générale tout à fait insuffisante. Non seulement ils ignorent les finesses, les subtilités de la science juridiques, mais encore ils sont complètement inaptes à s'assimiler les notions de cette nature.

Comment pourront-ils se reconnaître là où nous discutons encore ? Si dans la pratique les cas douteux ne se présentent que rarement, n'est-il pas trop rigoureux lorsqu'il y a difficulté, même légère, de les rendre responsables de leurs

erreurs de doctrine, et de punir de lourdes amendes ces percepteurs improvisés pour des fautes bien excusables ?

Chacun doit faire son métier, et la division du travail est au point de vue économique une des nécessités de l'époque moderne.

Nous sommes certains que les intéressés, qui méritent cependant d'être entendus, ne se montrent que très médiocrement satisfaits de la nouvelle mission qui leur est confiée, d'autant que contrairement aux principes les plus élémentaires de l'intérêt commercial, elle les oblige à faire apparaître d'une façon trop visible, et le poids de l'impôt, et la part qu'ils prennent à la perception.

Ce ne seront pas sans doute les remises dont le paiement est annoncé par l'article 3 de la loi du 22 mars 1918 qui les feront revenir sur leur première impression, et il y aura toujours là un élément d'irritation, qui poussera le vendeur à favoriser la fraude.

§ II

Du livre spécial

L'impôt nouveau, nous l'avons dit, et nous revenons sur ce point au risque de nous répéter, est établi sur un **fait** et non sur un titre. Or, les faits s'oublient, il faut les saisir au moment même où ils se réalisent. Le seul moyen de les taxer consiste à obliger ceux par la volonté desquels ils se produisent, à les constater par un procédé qui, en même temps que leur existence, établisse la perception des droits.

Les paiements font normalement l'objet d'une quittance ; la généralisation du procédé était prévue par le projet pour toutes les ventes faites par les non-commerçants. On a dû y renoncer, de crainte de bouleverser les habitudes des particuliers, et se limiter à la réglementation des paiements des reçus par les commerçants.

On ne pouvait songer, comme on le fait pour le recouvrement de certains impôts indirects, à instituer le principe d'une déclaration obligatoire aux agents du fisc, car le pro-

cédé même perfectionné, aurait nécessité une multiplication exagérée des préposés, et causé des lenteurs incompatibles avec la nature des transactions. L'essentiel est en pareille matière, de ne pas rebuter la bonne volonté du contribuable par des formalités gênantes.

C'est pourquoi, transférant chez le commerçant le bureau de perception, on a mis le fisc à sa disposition, soit sous forme de timbre mobile, soit en autorisant l'assujetti à se transformer lui-même en préposé. La déclaration se fera séance tenante, par l'inscription sur un registre tenu par le vendeur, mais agréé et contrôlé par l'Administration. La surveillance de celle-ci s'effectuera exceptionnellement au moment même de la vente, pour s'assurer qu'elle a bien été portée, et postérieurement pour comparer les inscriptions avec les recettes ou les timbres apposés.

Cette formalité de l'enregistrement (lato sensu) du paiement, est la base même de tout le contrôle administratif, la cheville ouvrière de tout le système. Si elle vient à faire défaut, non seulement il n'y a pas perception des droits, mais ceux-ci ne pourront presque jamais être réclamés ultérieurement.

Malheureusement, et voici le point faible de la loi, toutes les fois qu'il n'est pas délivré de quittance, ou que l'opération n'a pas laissé d'autres traces, l'omission ne pourra être constatée que par la rédaction d'un procès-verbal dressé par l'agent qui assistera à la numération des espèces. Malgré la puissance d'investigation qui appartient à l'Administration, celle-ci ne peut user du procédé qu'à titre tout à fait exceptionnel ; on conçoit donc que, nonobstant la rigueur des pénalités prononcées par la loi, le paiement de l'impôt se trouve abandonné à la bonne volonté du vendeur.

Il serait donc nécessaire si l'on voulait permettre une répression énergique de la fraude, d'autoriser au moins les vérificateurs à rapprocher du livre spécial les autres documents de la comptabilité.

C'est pourquoi M. Thierry, en même temps qu'il limitait la portée de la réforme aux seuls paiements commerciaux qui, en vertu des prescriptions légales, doivent faire l'objet d'écritures régulières (projet doc., parl., page 877), assurait le contrôle par l'exercice d'un droit de communication, et

accordait à l'Administration la faculté de se faire représenter tous les documents de comptabilité. C'est d'ailleurs ainsi que les choses se passent depuis longtemps pour la perception des taxes diverse due par les sociétés (article 22 de la loi du 25 août 1871).

La proposition était d'autant plus intéressante que le projet d'impôt cédulaire sur le revenu, alors en discussion, prévoyait également cette communication. La tenue d'un registre spécial ne se trouvait être d'aucune utilité.

Le projet présenté par M. Klotz (article 37), conservait le principe de la communication intégrale en s'en remettant au règlement d'administration publique à intervenir, pour la détermination des points de détail.

Le rapporteur à la Chambre faisait remarquer qu'il importait avant tout de n'apporter aucune entrave, de n'imposer aucune vexation aux commerçants. « Quel est, disait-il, le livre de commerce qui, surtout dans l'avenir, ne sera jamais produit ? Il sera bien simple, lors de sa production, de vérifier si l'apposition des timbres a été régulièrement faite. Et cette vérification n'emporte aucune inquisition, puisque se faisant par sondages en ouvrant au hasard à des pages quelconques le livre du contribuable, elle ne réclame de sa part aucune confidence sur le secret des affaires, et ne suppose aucun contrôle comptable.

Le texte remanié supprime en conséquence le droit de communication intégral pour se contenter de ces sondages. Mais, malgré les apparences, nous pensons qu'en fait le contrôle est illusoire. La production en justice est sans intérêt pour la vérification des livres de commerce : ceux-ci ne présentent pas le caractère d'actes soumis à la formalité de l'enregistrement, et l'article 16 de la loi du 23 août 1871 ne leur est pas applicable. Il aurait fallu une disposition spéciale, invitant les Tribunaux à ordonner le dépôt au Greffe pendant le temps nécessaire. Même en supposant que tel fut le droit positif, les praticiens savent assez qu'en l'état actuel des mœurs judiciaires, les magistrats se font trop souvent hélas les premiers complices de la fraude, par négligence ou par faiblesse. Rien ne vaut encore la vérification directe, inopinée, par des spécialistes représentants du fisc.

Sauf quelques modifications de détail, les propositions de

la Commission furent adoptées (2e séance du 22 décembre 1917. Débats, p. 3.503) ; toute latitude était laissée au Gouvernement pour la détermination des livres spéciaux.

Au Sénat, si M. Milliès-Lacroix, rapporteur, allait jusqu'à déclarer « que cette représentation obligatoire des livres »spéciaux, constituait un véritable exercice qui deviendrait » odieux dès les premiers jours de son application » et proposait en conséquence la suppression de toute comptabilité spéciale, la Haute Assemblée, malgré sa méfiance non dissimulée à l'égard de l'Administration et de ses procédés, finit par reconnaître la nécessité de la création, soit d'un quittancier à souche, soit d'un registre ordinaire (2e séance du 30 décembre 1917. Débats Sénat, p. 1.234 et suivantes). L'article 23 de la loi reproduit à peu près le texte déjà adopté par la Chambre des députés et, tout en laissant le choix des formes à imposer, exclut la communication des autres documents de comptabilité.

Appréciation Générale de l'Institution

Tel qu'il est établi par les articles 6 et suivants du règlement du 29 mars 1918, le livre spécial ne doit recevoir que l'inscription des ventes au détail ou à la consommation taxées, à l'exclusion des autres opérations de caisse. C'est uniquement un document servant à l'enregistrement de la matière imposable et à la perception des droits.

Sauf dans les cas relativement rares où l'agent du fisc assiste à l'opération, ou bien se procure une facture, il ne présentera qu'un faible intérêt au point de vue du contrôle.

A supposer en effet qu'il y ait omission totale, de la vente, la lacune ne pourra être établie que par les moyens de preuve ordinaires. Il faudrait donc une véritable police mobile pour organiser efficacement la vérification.

Jusqu'ici, l'Administration en fait a dû se contenter de ce qu'on a bien voulu lui montrer, et le secret des affaires est si bien respecté que l'impôt a dégénéré en une véritable contribution volontaire.

Commerçants astreints à la Tenue

La tenue du livre spécial n'est en principe obligatoire que pour les commerçants qui sont appelés à recevoir des paiements assujettis à la taxe, c'est-à-dire pour ceux qui vendent au détail ou à la consommation.

Les commerçants en gros, s'ils se bornent exclusivement à la revente à des détaillants en sont donc dispensés ; mais, à supposer qu'ils vendent exceptionnellement à des non-commerçants ou à des commerçants ne pouvant remettre l'attestation exigée par l'article 24, ils doivent inscrire les rares ventes effectuées dans ces conditions (Voir la réponse du Ministre à une question 23.527, posée par M. Leboucq, député. « Journal officiel » du 24 août 1918, p. 7.499). Les ventes en gros sont exemptées de toute formalité, même de la délivrance de l'attestation (Réponse du Ministre aux questions 22.453 et 24.770 posées par MM. Bergeon et Reville, députés. « Journal officiel » du 18 juin 1918, p. 5.276 et du 7 décembre 1918, p. 3.303, débats).

Pour le détaillant au contraire, l'inscription est toujours obligatoire (art. 6 du décret), sauf à l'émarger d'une mention explicative du défaut de perception si l'acheteur était lui-même un commerçant achetant pour revendre, a déposé l'attestation.

Toutes ces formalités sont assez peu gênantes, lorsque le vendeur est habitué à la tenue d'une comptabilité, si succincte qu'elle soit ; mais s'il est à peu près illettré, il devra s'assurer le concours onéreux d'un auxiliaire (Voir question 1.902 posée par M. Goiran, sénateur, et la réponse du Ministre. « Journal officiel » du 8 mai 1918, p. 354).

Au cours des débats le Ministre a cependant déclaré que les marchands forains sont pour les négociations faites sur les places publique dispensés de la tenue du livre spécial (Réponse à M. Empereur, sénateur. Débats 2e séance du 30 décembre 1917, p. 1.237).

Cette exception, si elle paraît imposée par les nécessités de la pratique, ne se trouve inscrite ni dans la loi, ni dans le décret ; elle est contraire au texte si général, au but même de l'institution. Il s'agit d'un véritable privilège au profit de ces vendeurs et de leurs clients, aussi pensons-nous qu'il ne

faut pas attacher trop d'importance à quelques mots prononcés à la légère dans l'ardeur de la discussion.

Enfin, au point de vue fiscal, si la maison possède plusieurs succursales, chacune d'entre elle est considérée comme un établissement indépendant, et doit posséder son registre particulier. De même, en cas de pluralité de caisses il doit exister un livre spécial correspondant à chacune d'elles.

FORME

Reproduisant les premières indications des projets, le décret du 29 mars 1918 permet au commerçant d'opter pour un registre à colonnes ou pour un carnet de recettes à souche. Des modèles sont annexés au texte. Les assujettis ne sont cependant pas tenus de s'y conformer, mais alors ils doivent soumettre à l'approbation de l'Administration un fac similé des documents qu'ils se proposent d'utiliser, et la prévenir de tous les changements opérés dans la suite.

Pour les détails on ne peut que renvoyer au décret qui est suffisamment clair par lui-même.

La taxe étant parfois susceptible d'être restituée (voir chapitre III), les besoins du contrôle exigent que la perception soit alors individualisée d'une manière complète par l'indication du nom de l'acheteur et de la date de la reprise ; dans ce cas les écritures supplémentaires consistent, soit dans l'addition de colonnes, soit dans l'établissement d'un econd carnet à souche se référant au premier.

CONSERVATION

Les documents ainsi établis et leurs annexes (attestations), doivent être conservés pendant deux ans à la disposition des vérificateurs (article 19 du décret).

Un délai aussi court ne permettra pas à l'Administration, lorsque par hasard elle pourra acquérir la preuve du paiement, d'exercer un contrôle suffisant. Presque toujours c'est seulement par le rapprochement des quittances ou factures, et leurs comparaison avec les inscriptions au livre spécial que les agents de l'Enregistrement constateront si la perception a bien été régulièrement effectuée.

Naturellement cette unique ressource leur manquera si les pièces ne leur parviennent qu'après l'expiration du délai de deux ans. Il eut donc été bien préférable, à ce point de vue, comme bien plus logique d'assimiler le registre fiscal aux autres registres dont la tenue est prescrite par le Code de Commerce. Le délai de dix ans fixé par l'article 11 du dit Code pourrait être adopté sans provoquer l'accumulation d'archives inutiles.

§ III

De l'inscription au livre spécial

C'est l'opération principale préliminaire à la perception. Elle est en principe exigée pour tous les paiements supérieurs à 150 francs, et se référant à des ventes au détail.

Si l'acheteur produit l'attestation prévue par l'article 24 du décret, le vendeur n'est pas dispensé de la formalité de l'inscription; mais il doit l'émarger d'une mention explicative pour justifier de la non perception de l'impôt.

L'Administration exige une attestation distincte pour chaque achat, mais elle dispense de toute formalité les opérations des marchands ne faisant que le commerce du gros (Voir chapitre précédent) ; elle semble même disposée à entrer dans une voie plus libérale en accordant la même faveur aux ventes dont le caractère n'est pas douteux (Réponse à la question 23.345 posée par M. James Hennessy, député, « Journal officiel » du 14 août 1918, p. 7.215).

Quelles que soient les conditions dans lesquelles il s'effectue, le paiement passible de la taxe (ou exempté sous condition de production de l'attestation) doit être inscrit au livre spécial sans aucun retard. S'il est conditionnel, la perception ne saurait être différée ; il pourra seulement y avoir lieu plus tard à restitution. C'est un principe constant en droit fiscal que l'impôt est dû par le seul fait que ses conditions d'exigibilité sont réunies à un moment donné.

§ IV

Calcul de la taxe

Le taux de la taxe est fixé à 0 fr. 20 par 100 francs ou fraction de 100 francs (article 235 § 1er).

Elle se liquide sur le montant de la somme effectivement payée et, même lorsqu'il n'est pas délivré d'écrit libératoire, sans déduction des 150 francs qui envisagés isolément ne seraient pas assujettis à l'impôt.

Lorsque le paiement comprend le prix de plusieurs objets, c'est la totalité qu'il faut envisager et non chacun d'eux séparément (Chapitre 1er, § 6 in fine et les références).

§ V

De l'acquittement du droit

Le paiement de l'impôt doit avoir lieu au moment même de l'inscription au registre spécial. Il est également nécessaire que la preuve de ce paiement se trouve à la fois sur ce document et sur la quittance, s'il en est délivré une.

Deux procédés peuvent être employés pour l'acquit du droit : ou bien le versement direct ou indirect aux caisses du Trésor lors de chaque opération, ou bien le paiement anticipé contre la remise de timbres qui seront apposés et annulés dans les conditions particulières nécessitées par la nature de la transaction.

Le décret du 29 mars 1918 s'inspirant des projets présentés au Parlement (Voir partie historique), laisse au commerçant le choix de l'emploi de l'un ou de l'autre mode. Mais les nécessités du contrôle exigent que l'option soit complète.

a) PERCEPTION EN COMPTE AVEC LE TRÉSOR

D'après l'Instruction 3.532 de la Régie, les commerçants peuvent être AUTORISÉS par l'Administration, à percevoir pour son compte les taxes exigibles ; mais il résulte des termes mêmes de l'article 14 du décret que l'autorisation est

DE DROIT sur simple notification de la demande ; l'Administration ne peut se refuser à accepter l'offre qui lui est faite, elle a seulement la faculté de retirer l'autorisation en cas d'abus, et à charge de prévenir l'assujetti trois mois à l'avance.

La caractéristique du procédé est qu'il transforme le commerçant en comptable auxiliaire du Trésor. Les deniers par lui encaissés à ce titre présentent donc à notre avis le caractère de deniers publics, qui sont versés périodiquement au bureau de l'Enregistrement centralisateur ; la quittance délivrée à cette occasion est réellement une pièce d'ordre, de régie à comptable, exempte de timbre. Le détournement des recettes faites nous paraît passible, au cas où l'intention frauduleuse serait établie, des sanctions prévues par l'article 408 du Code pénal, ainsi que l'exprimait formellement l'article 5 du projet préparé par M. Favareille.

Les commerçants sont en principe rémunérés par l'attribution d'une remise sur le produit de la recette (Loi du 22 mars 1918, article 13).

Les droits exigibles sont calculés et tirés hors ligne dans une colonne spéciale du registre, puis totalisés en fin de mois pour le versement qui a lieu dans les dix premiers jours du mois suivant, sur production d'un simple extrait du registre.

Le commerçant agit donc comme tous les comptables des contributions indirectes, qui constatent la matière imposable, liquident l'impôt et le perçoivent à charge de versement ultérieur. La conception est ingénieuse et nous avons déjà dit ce que nous en pensions (page 104).

b) PAIEMENT PAR APPOSITION DE TIMBRES. — Ceux-ci sont achetés par le commerçant vendeur et collés sur le livre spécial, en face de l'inscription, pour une somme correspondante à l'impôt dû, puis annulés par l'apposition de la signature ou de la griffe à date.

Nous verrons au chapitre suivant que cette règle est non pas modifiée, mais complétée, au cas où il n'est pas délivré de quittance.

§ VI

De la délivrance des quittances et duplicata de quittances

Bien que la loi n'oblige pas le créancier à délivrer quittance, il arrivera fréquemment, dans l'avenir comme dans le passé, que le débiteur tienne à garder trace de l'opération.

Or, la saisie du titre, toutes les fois qu'elle est possible, constitue encore le mode de contrôle le plus efficace, et le seul qui puisse être employé longtemps après le paiement. C'est pourquoi il paraît essentiel que ce document porte en lui-même la preuve de l'acquittement du droit.

L'étude de la réglementation actuelle va nous montrer son imperfection.

a) Commerçant percevant pour le compte du trésor. — Il établit sa facture par référence au registre et y rappelle la date, le numéro d'inscription du paiement et la somme perçue. Ceci paraît suffisant en vue des rapprochements à effectuer ; mais, par un excès de formalisme qui ne se justifie que par le désir de sauver les apparences vis-à-vis de l'acheteur, le décret exige en outre l'apposition d'un timbre mobile d'une quotité correspondante à la taxe payée et délivrée gratuitement. On ne voit pas très bien la garantie que peut présenter pour le Trésor ce simulacre de paiement, et l'Administration n'a pas encore mis en circulation les vignettes prévues. Provisoirement, on se contente des inscriptions ci-dessus indiquées.

Cependant, en pratique, l'emploi du procédé laisse beaucoup à désirer. Les agents du contrôle, lorsqu'ils découvrent une quittance établie régulièrement, ne peuvent obliger le porteur à s'en défaire. Sauf remise volontaire, ou dépôt dans un établissement assujetti au droit de communication, ils ne sauraient, sans dépasser leurs droits, la saisir en vue du rapprochement avec le registre spécial.

Il serait donc à souhaiter qu'une disposition législative spéciale autorisât le prélèvement pendant le temps strictement nécessaire pour la vérification de toutes les pièces, même régulières, passibles de la taxe, ou qu'un crédit plus

grand soit accordé aux copies prises par les préposés, de façon à leur reconnaître la même force probante qu'aux originaux.

Cette petite modification pourrait, croyons-nous, faciliter les recherches et donner des résultats pratiques importants.

b) Commerçant apposant des timbres mobiles. — Il se sert d'un timbre à réplique, composé de deux vignettes ; l'une, dite timbre original, est apposée sur le registre, en marge de l'inscription correspondante ; l'autre, désignée sous le nom d' « estampille de contrôle », se place sur la quittance ou, s'il n'en n'est pas délivré, à côté du timbre original. Il est interdit de se servir séparément du timbre et de l'estampille qui sont vendues ensemble.

En théorie, tout va bien et, par ce moyen ingénieux, la fraude semble rendue impossible, mais il en est autrement dans la réalité des faits.

Remarquons que, si la quittance est estampillée, elle peut sans inconvénient passer sous les yeux des contrôleurs, même si l'inscription a été omise au registre ; régulière en la forme, elle ne saurait éveiller les soupçons ; par ailleurs, sa saisie est impossible.

Or, un commerçant plus habile que scrupuleux, peut, s'il le désire, se procurer séparément des estampilles et s'en servir pour ne payer l'impôt qu'une fois sur deux.

Cette faculté lui a été donnée au début par l'Administration qui, en raison des difficultés de fabrication, et surtout du défaut d'organisation, n'a pu livrer en temps utile un nombre d'estampilles correspondant à celui des timbres mis en circulation.

Certains vendeurs, bien qu'approvisionnés, ont pu profiter de l'autorisation qui a été donnée, à titre transitoire, de suppléer à la vignette absente par une mention de référence, pour se constituer une petite réserve qu'en gens avisés ils sauront fort bien utiliser.

Actuellement, le même modèle sert à acquitter le droit de l'article 19 et la taxe de l'article 23 ; il est donc aisé d'avoir pour 0 fr. 20 deux timbres dont l'un servira à acquitter une pièce non commerciale, et l'autre à donner toute apparence de régularité à une facture se référant à une vente au détail ;

l'impôt n'est ainsi perçu qu'une fois sur deux, et il serait bien extraordinaire que la supercherie soit découverte.

Enfin, même en changeant ses modèles, l'Administration ne peut interdire au vendeur le libre emploi de la vignette correspondant au timbre apposé, lorsqu'il n'est pas délivré de facture. Les règles adoptées en matière de duplicata sont, par ailleurs, absolument incompatibles avec le fonctionnement de l'estampille.

Répétons donc avec tous les praticiens que celle-ci, loin de faciliter le contrôle, le rend au contraire impossible et que seule, la généralisation du procédé de référence, perfectionné comme il a été dit ci-dessus, peut donner satisfaction.

Duplicatas. — Nulle part, ni la loi ni le décret n'ont prévu la possibilité de la délivrance de quittances par duplicata. Cependant, le fait se produit quelquefois ; l'Administration a donc dû régler, en dehors des textes, les conditions dans lesquelles les titres devraient porter l'indication du paiement de l'impôt.

D'abord, puisqu'il s'agit du droit sur le PAIEMENT, fait unique, et non sur le TITRE reproduit à plusieurs exemplaires et réglementé seulement en vue du contrôle, il était évident que les duplicatas ne pouvaient être l'objet d'une tarification particulière. Un seul droit est donc dû, et sera perçu par l'apposition du timbre ou l'indication de la recette sur le registre spécial.

Quant aux reçus multiples, on ne pouvait songer à leur appliquer le régime des estampilles, puisque chacune d'entre elles ne correspond qu'à un seul paiement. Le ministre a fait connaître la solution du problème (Réponses aux questions n^{os} 23232 et 23550, posées pour MM. Babaud-Lacroze et Auriol, députés, « Journ. off. » du 8 août 1918, p. 6877, et du 24 août 1918, p. 7499). Le primata seul sera revêtu de l'estampille ; pour les duplicata, on se contentera de mentionner : 1° la date du paiement ; 2° le numéro de l'inscription au registre spécial ; 3° le montant du droit payé. C'est reconnaître l'inutilité de l'estampille en indiquant les moyens de s'en passer et, en outre, ouvrir toute grande la porte à la fraude, puisqu'il est impossible de distinguer le duplicata du primata.

CHAPITRE III

Des restitutions

A la différence du timbre qui, frappant le fait matériel de l'écrit, est un impôt de consommation non restituable, la taxe des paiements, en raison de sa nature différente, n'est définitivement acquise au Trésor que par l'effet de la prescription.

La restitution peut être demandée, soit que la perception ait été erronée dès l'origine, soit que la base même de l'impôt vienne à disparaître rétroactivement par la survenance d'un événement postérieur.

Aucun texte législatif n'a restreint la faculté de remboursement qui appartient normalement aux parties. Seuls les articles 13 et 15 du décret du 29 mars 1918 ont réglé les conditions de l'opération, mais d'une manière insuffisante et trop étroite en précisant, dans certains cas seulement, les formalités de la restitution et en renfermant l'action du contribuable dans des limites trop restreintes.

D'abord, ils n'envisagent pas l'hypothèse des restitutions de droits indûment perçus. Bien que l'Administration ne puisse être rendue responsable d'une faute qu'elle n'a pas commise, elle ne saurait en profiter en conservant, contrairement au droit commun, une somme qui n'était pas exigible et dont le paiement ne correspond pas à l'acquit d'une obligation légale, ou à la fourniture d'une matière. En conséquence, sauf le cas de prescription, le contribuable doit pouvoir réclamer le remboursement, en justifiant de l'acquit du droit et de la réunion des conditionse déterminant l'application d'un tarif inférieur ou l'exemption. Par exemple, le commerçant qui a payé la taxe à son vendeur devrait pouvoir la répéter en produisant, après coup, l'attestation prévue par l'article 24 du décret.

Ensuite, on ne voit pas pourquoi limiter au cas du rendu

ou de l'échange, la faculté de restitution des droits remboursables par suite de la survenance d'un événement postérieur. Au contraire, toutes les fois que le prix payé est réduit, pour une cause ayant sa source dans le contrat de vente lui-même, s'il y a diminution en raison de vices cachés par exemple, la portion correspondante de la taxe peut être répétée. Il importera même peu que cette réduction soit opérée à l'amiable ou en justice. Le principe général est que la perception sera perpétuellement revisable tant que la prescription ne sera pas acquise au profit du Trésor comme au profit des parties. Il n'existe pas dans la loi de disposition restrictive analogue à celle de la loi du 22 frimaire an VII (article 60, rédaction de la loi du 18 janvier 1912). C'est donc à tort que, sous couleur de régler les conditions de remboursement, le décret restreint arbitrairement la faculté de restitution au cas du rendu ou de l'échange, et la supprime lorsque l'opération a lieu plus de deux mois après la vente.

Ce n'est pas réglementer l'application de la loi, que de provoquer des déchéances ne résultant ni du texte spécial, ni du droit commun.

Les indications fournies sont également insuffisantes, en ce qu'elles n'instituent pas une procédure générale permettant en principe, et quelle que soit la diversité des situations, d'obtenir le remboursement.

Les articles 13 et 15 du décret, seuls textes sur la matière, se bornent sur ce point aussi à envisager l'hypothèse du rendu ou de l'échange.

D'après le premier, relatif à la perception au moyen de timbres mobiles, le vendeur rembourse à l'acheteur, outre le prix principal, la taxe, puis répète son avance contre le Trésor en produisant deux déclarations, l'une signée de lui, établissant la référence à la perception au livre spécial ; l'autre émanant de l'acheteur et certifiant l'exactitude des mentions portées au livre, conformément à l'article 8 du décret. La déclaration est faite sur la quittance, s'il en a été délivré une.

D'après le second, en cas de perception pour le compte du Trésor, on impute lors de chaque versement mensuel, le montant de la taxe à rembourser, en raison des rendus ou

échanges ayant donné lieu à répétition au cours du mois envisagé. Le texte n'indique pas de quelle façon l'échange ou le rendu devront être justifiés, mais il est a présumer que les attestations précédemment exigées seront encore nécessaires. La compensation n'est possible que dans cette seconde hypothèse. Lorsque la perception se fait au moyen de timbres, les créances et les dettes de l'Administration et du commerçant sont en effet distinctes, tandis que, d'après les termes mêmes de l'article 15, le Trésor n'est créancier que de la balance, sa dette n'ait diminuée et ne se diminue pas contrairement aux règles de la comptabilité publique.

A supposer que le droit ait été acquitté par l'apposition de vignettes autres que celles spécialement destinées à cet usage, la restitution ne sera pas, en principe, possible. Bien mieux, les droits simples et en sus pourront être réclamés sur la totalité des sommes qui n'ont pas régulèrement payé l'impôt. La solution contraire, si équitable qu'elle paraisse, n'en serait pas moins antijuridique. On peut seulement signaler qu'au début de l'application de la loi, l'Administration a admis à titre transitoire l'emploi des anciens timbres-quittances.

CHAPITRE IV

Des sanctions

La loi fiscale, dès lors qu'elle pèse obligatoirement sur les contribuables, doit prévoir qu'ils chercheront à s'y soustraire, et prononcer des peines contre les contrevenants. Celles-ci devront être de nature à agir sur l'esprit de ceux, hélas trop nombreux, qui ne tiennent aucun compte des simples obligations morales. La répression doit être d'autant plus rigoureuse que la fraude est plus à redouter.

Les peines peuvent atteindre le contrevenant dans sa personne ou dans ses biens.

§ Ier

Peines criminelles et correctionnelles

En principe, dans notre législation, le simple fait de frauder, si caractérisée que soit l'infraction, ne donne pas lieu à l'application de peines criminelles ; toutefois, la contrefaçon des timbres de l'Etat est un crime (Code pénal, art. 140 et 143). Les dispositions les plus rigoureuses se bornent, et encore à titre exceptionnel, à prévoir l'application de peines correctionnelles. Effrayé par le développement de la fraude, le législateur moderne tend à entrer de plus en plus dans cette voie.

Si la taxe sur les paiements est perçue au moyen de timbres, l'emploi frauduleux des vignettes ayant déjà servi est puni, conformément aux articles 21 de la loi du 11 juin 1859 et 21 de la loi du 2 juillet 1862, d'une amende de 50 à 1.000 francs ; l'emprisonnement pouvant être prononcé s'il y a récidive.

En cas de perception pour le compte du Trésor, le com-

merçant qui soustrait frauduleusement les sommes encaissées à ce titre, commet un abus de confiance, puni par l'article 108 du Code pénal ; mais il ne semble pas que, malgré le caractère de comptable auxiliaire du Trésor qui lui est reconnu, l'article 169 du même Code lui soit applicable. Ce texte suppose, en effet, un comptable nommé dans certaines conditions, et présentant certaines garanties faisant défaut chez le commerçant qui, s'instituant percepteur par simple déclaration, ne fournit pas de cautionnement et ne prête pas serment.

L'Administration réclame en outre, en cas de simple contravention par récidive, mais sans emploi des procédés réprimés comme il vient d'être dit, l'application de peines correctionnelles allant jusqu'à l'emprisonnement et la fermeture du magasin. Si le Parlement tient à ce que la loi qu'il a si péniblement votée soit respectée, il devra évidemment établir des peines plus rigoureuses que celles prévues par le texte primitif, et dont l'insuffisance est démontrée par les moins-values dans le rendement prévu.

§ II

Sanctions exclusivement pécuniaires

Les sanctions de cette nature consistent, soit dans l'annulation des actes faits en contravention à la loi, soit dans l'obligation d'acquitter des amendes proportionnelles ou fixes.

La nullité de l'opération, outre qu'elle est assez rarement prononcée par les textes fiscaux de l'époque moderne, ne se conçoit guère lorsque l'impôt atteint de simples transactions mobilières, dont l'exécution est immédiate et où les deux parties sont garanties réciproquement par le seul fait du transfert de la possession.

Tout ce que pouvait faire la loi, c'était de dénier toute action en justice, lorsque l'impôt n'aurait pas été acquitté. L'emploi de ce procédé radical avait déjà été proposé par M. Lasies, dans son projet.

On s'est contenté de l'amende, c'est-à-dire du versement aux caisses publiques d'une somme d'argent, en raison des contraventions constatées. Comme toutes les amendes fiscales, les pénalités prononcées par la loi du 31 décembre 1917 ont surtout le caractère de réparations civiles, et sont proportionnées à l'importance du droit éludé.

§ III

Faits qui donnent lieu à l'amende

Ce sont le défaut de perception de la taxe, la perception insuffisante ou irrégulière, le refus de communication des documents dont la tenue est prescrite.

En cas de perception irrégulière comme à défaut de perception, la pénalité est fixée à 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'a pas été régulièrement perçu avec minimum de 50 francs.

Elle est due séparément par le vendeur et par l'acquéreur. Le texte actuel a été établi par la Commission du Sénat dont le rapporteur s'exprimait en ces termes : « Il nous a paru » qu'il convenait de frapper ensemble le vendeur et le » consommateur, de l'amende encourue en raison de leur » complicité. Ainsi les vendeurs et les acquéreurs seront-ils » au même degré intéressés à appliquer la loi ».

Mais encore faudra-t-il tenir compte de la situation de l'acheteur. Si, ayant acquitté la taxe entre les mains du vendeur, comme il lui est prescrit, il en reçoit une quittance régulièrement établie, on ne saurait l'obliger à vérifier l'inscription au registre spécial. Ses obligations ne consistent que dans le paiement de l'impôt.

Le refus de communication du registre spécial et des annexes est puni lorsqu'il est constaté par procès verbal : 1°) d'une amende de 1.000 à 10.000 francs en principal ; 2°) d'une astreinte de 100 francs au minimum, sans décimes, par chaque jour de retard, à compter de la notification du procès-verbal, jusqu'à la représentation constatée par une mention de visa sur le livre.

§ IV

Mode de calcul de l'amende

Les amendes établies par la loi du 31 décembre 1917 comprennent, outre le principal, une majoration de deux décimes et demi, c'est-à-dire du quart du principal (Lois du 26 prairial an VII, du 23 août 1871 et du 30 décembre 1873). Leur taux réel est donc de 7 fr. 50 % et le minimum effectif de 62 fr. 50.

Elles se calculent comme le droit simple, c'est-à-dire sur le chiffre du paiement, arrondi au multiple de 100 francs supérieur, et, en cas de perception insuffisante, sur le chiffre diminué de la somme à laquelle correspond l'impôt payé.

Il est naturellement dû autant d'amendes qu'il y a eu de paiements faits sans perception régulière de l'impôt. Mais, si la même opération ayant nécessité des écritures complexes, plusieurs sont irrégulières, il semble difficile de réclamer plus d'une pénalité. La solution contraire présenterait l'inconvénient de réprimer plus durement les infractions de pure forme que les fraudes complètes et caractérisées. Le Trésor ne subit, même éventuellement, qu'un préjudice unique, et l'amende, réparation civile doit suivre le sort du droit principal qui ne sera exigible qu'une seule fois.

La pénalité peut être majorée de 25 % à chaque infraction nouvelle. Il s'agit d'une simple faculté accordée à l'Administration, qui décidera sous le contrôle des tribunaux s'il y a lieu d'aggraver la sanction ordinaire.

§ V

Conditions générales de perception

La simple constatation de l'existence de l'irrégularité suffit pour motiver la réclamation de l'amende. La loi punit la matérialité du fait, indépendamment de l'intention des contrevenants, dont la bonne foi ou l'ignorance ne sont pas prises en considération.

Il importe peu également que le Trésor n'éprouve en fait aucun préjudice et n'aie pu en éprouver.

Mais ces principes doivent se concilier avec les nécessités de la pratique. L'application de la pénalité ne se conçoit qu'autant qu'il était possible par une extrême diligence de satisfaire à la loi ou au décret. Le contribuable qui s'est trouvé hors d'état de remplir ses obligations par la force majeure ou la faute des préposés de l'Administration doit être déchargé. C'est ce qui a été reconnu pour l'emploi de timbres anciens ou sans estampilles en début de l'application de la loi.

La constatation des contraventions, le recouvrement, l'extinction des pénalités, seront étudiés chapitres v, vi et vii. Seule la remise va être examinée parce qu'il s'agit d'un mode d'extinction particulier aux peines.

§ VI

Remise des pénalités

La loi nouvelle ne contient aucune disposition particulière, relativement au droit de faire remise des pénalités qui appartient au Chef de l'Etat en vertu des lois constitutionnelles.

En l'absence d'un texte spécial (comme l'article 12 de la loi du 8 avril 1910 en matière de mutations par décès), l'autorité administrative exerce par délégation les prérogatives du pouvoir exécutif.

Le droit de grâce s'applique, que les pénalités soient dues ou payées, qu'elles soient reconnues à l'amiable ou judiciairement. Dans le cas de condamnation prononcée on estime toutefois que séul le chef de l'Etat peut accorder la remise à l'exclusion de ses représentants.

Le pardon ainsi accordé par l'Administration, ne constitue pas d'ailleurs une transaction interdite par les principes du droit public, et ne lie pas les parties qui restent toujours libres de soumettre leurs réclamations à l'autorité judiciaire.

§ VII

Attributions aux agents

Afin de stimuler le rèle des agents verbalisateurs, une fraction des amendes recouvrées leur est attribuée. Cette disposition est imitée de l'article 23 de la loi du 23 août 1871, mais la quotité de l'attribution qui était précédemment d'un quart est abaissée au dixième.

Malgré cette réduction sensible, le principe de l'attribution a été très critiqué lors de la discussion à la Chambre (deuxième séance du 22 décembre 1917, p. 3501, Débats). On ne saurait cependant nier le réel intérêt qu'il présente en pratique

CHAPITRE V

De l'action en paiement des droits

Après avoir examiné les conditions d'exigibilité et de perception des droits et amendes, il nous reste à exposer les moyens accordés à la régie ou aux contribuables, pour parvenir au recouvrement ou à la restitution des sommes qui leur sont dues.

§ 1er.

Des personnes tenues au paiement

L'article 24 de la loi du 31 décembre 1917 pose en principe, que la taxe est à la charge de l'acquéreur ou du consommateur ; mais l'article 26 oblige le vendeur à veiller à ce qu'elle soit régulièrement acquittée (Instruction 3532, p. 17). Il est d'abord responsable de l'amende, et en outre du droit simple. Le recouvrement peut être poursuivi contre lui sauf son recours. Il est même débiteur principal (art. 26, 2e alinéa), ce qui ne veut pas dire que le Trésor soit dans l'impossibilité de s'adresser à l'acheteur directement.

En définitive c'est toujours celui-ci qui est atteint, et qui ne saurait se refuser au remboursement, puisque l'impôt est la conséquence même de la libération dont il profite.

Conformément aux principes généraux du droit (art. 1384, C. Civ.) les maîtres et commettants sont civilement responsables des contraventions commises par leurs employés, mais ils ne sont pas punissables en raison des infractions à la loi pénale. Si le même fait donne lieu à l'application d'une amende fiscale et d'une peine corporelle, le maître devra acquitter l'amende et le commettant subir la peine corporelle.

§ II

Des garanties de paiement

L'action accordée au Trésor peut être inefficace en raison de l'insolvabilité du redevable. Pour éviter autant que possible ce résultat fâcheux, il importerait de compléter l'œuvre législative, par l'octroi d'une garantie sérieuse, permettant au fisc créancier d'échapper à la loi du concours, et rendant, sinon impossibles, tout au moins plus difficiles les combinaisons frauduleuses avantageant des tiers.

Mais aucune explication n'a été fournie à ce sujet lors de la discussion et le texte ne contient aucune indication qui puisse faire croire à l'existence d'un privilège spécial. Puisqu'il est reconnu que la taxe, malgré sa fonction économique et son mode de perception, n'a pas le caractère d'un droit de timbre (Instruction 3554, p. 38 déjà citée), on ne saurait à notre avis accorder pour son recouvrement, le privilège des contributions directes, qui garantit la rentrée des droits de timbre (Loi du 28 avril 1816, art. 76 et loi du 12 novembre 1808). Le renvoi par le dernier alinéa de l'art. 26 à la loi de 1816, ne concerne que la procédure, et non les garanties qui ne peuvent être étendues qu'en vertu d'un texte formel.

Nous concluons qu'en cas de faillite ou de déconfiture des débiteurs de l'impôt, l'Administration de l'Enregistrement ne pourra se présenter aux distributions que comme créancier ordinaire.

Pour une raison analogue, il semble très douteux que les préposés soient autorisés à se prévaloir des dispositions de l'art. 31 de la loi du 13 brumaire an VII, pour saisir les pièces en contravention à la loi. Le droit de saisie est en effet exceptionnel et ne doit être admis qu'en présence d'un texte l'autorisant formellement.

Il sera facile sur ces points comme sur bien d'autres, de compléter la loi dont les dispositions insuffisantes ne permettent pas l'application intégrale.

§ III

Des preuves

Pratiquement, l'absence de preuve équivaut à l'absence de droit.

Or, c'est à la régie d'établir par les moyens compatibles avec la procédure spéciale qui sera étudiée plus loin, l'ensemble des faits dont elle entend déduire le principe de l'exigibilité de l'impôt.

D'une manière générale chacune des parties en cause peut, sous réserve de la question de procédure, établir tous les faits dont la preuve est utile à sa thèse, et combattre les moyens proposés par l'adversaire.

La contestation portera généralement sur l'existence du paiement frappé, et son omission partielle ou totale au registre spécial.

Faisons d'abord remarquer que la preuve de l'omission sera extrêmement facile toutes les fois que la contravention présumée ne remontera pas à plus de deux ans. Mais après cette date le livre spécial pourrait être détruit et, sauf le cas de production d'une quittance irrégulière en elle-même, l'Administration sera complètement désarmée. Ce n'est plus aux parties à prouver qu'elles ont acquitté l'impôt, puisqu'elles ont été autorisées à faire disparaître sans restriction la preuve de cet acquit, ou les justifications relatives à l'exemption (attestation annexée au registre par exemple).

L'existence du paiement et les conditions de sa réalisation peuvent être démontrées par écrits, par présomptions ou par témoignages.

La représentation de l'écrit libératoire est évidemment le meilleur procédé, bien que des difficultés particulières puissent se produire lorsqu'il n'est pas causé ; mais le plus souvent ce moyen fera défaut lorsqu'il s'agit de ventes courantes, dont l'acheteur ne tient pas à conserver trace.

L'Administration pourra également se servir d'actes régulièrement parvenus à sa connaissance, par l'enregistrement ou par l'exercice du droit de communication.

Bien entendu l'aveu de la partie poursuivie ou la recon-

naissance extrajudiciaire de la contravention dispensent de toute preuve complémentaire.

Mais le plus souvent le seul procédé efficace sera la constatation directe de la fraude, au moment où elle se produit, par la rédaction d'un procès verbal.

Puisqu'il s'agit de prouver un simple fait, l'emploi de la preuve testimoniale devrait être admis sans aucune restriction. Son usage est cependant interdit pour des raisons accessoires de procédure, et c'est fort regrettable.

Il est urgent de modifier la loi sur ce point (c'est l'objet d'une proposition actuellement soumise au Parlement, mais en attendant il faut avoir recours aux preuves préconstituées, dont la meilleure est le procès verbal où l'agent assermenté, témoin privilégié, raconte ce qu'il a vu ou entendu, conservant ainsi la trace écrite des faits malgré l'opposition des participants. Malheureusement la nature des opérations, la rapidité avec laquelle elles s'effectuent, et surtout la matière sur laquelle elles portent raréfieront l'emploi du procédé.

Ce n'est qu'exceptionnellement, que l'agent verbalisateur pourra se trouver dans le magasin du commerçant, ce lieu n'étant accessible qu'à un public assez restreint. A moins d'entretenir un personnel multiple et spécialisé, l'Administration devra se contenter de sondages peu fréquents. La tâche des employés sera particulièrement délicate, ils devront entreprendre un véritable métier de policier sans mériter le reproche de déloyauté. Il est à prévoir sans aucun pessimisme, qu'ils lèseront dans l'accomplissement de leur mission une foule d'intérêts plus ou moins légitimes, et qu'ils provoqueront des plaintes nombreuses dont quelques-unes seront fondées.

Mais si l'on réfléchit aux facilités données à la fraude, on est amené à considérer les moyens de contrôle comme étant complètement insuffisants. Aussi ne doit-on pas s'étonner, au lendemain du vote de la loi, de voir l'Administration en réclamer avec insistance le perfectionnement et l'extension.

Les constatations peuvent être faites par tous les fonctionnaires désignés à l'article 22 de la loi (voir 1re partie), auxquels l'article 26 ajoute les agents des Contributions directes.

Cette innovation, qui figurait déjà au projet de M. Thierry (art. 72), et à celui de M. Klotz (art. 38), paraît assez inutile

en l'état actuel de la réglementation, car ces agents n'ont pas prêté serment devant l'autorité judiciaire, mais devant l'autorité administrative ; la valeur de leur affirmation pourra donc être contestée.

Les procès verbaux dressés font foi seulement jusqu'à preuve contraire selon le droit commun, ce qui signifie que pour y contredire il n'est pas nécessaire de s'inscrire en faux. En présence des dangers du faux témoignage, il serait cependant à désirer que l'affirmation des agents de l'Administration fut un peu plus considérée, surtout lorsqu'il s'agit d'employés supérieurs dont le recrutement présente toute garantie.

Aucune forme spéciale n'est prescrite pour leur rédaction, mais ils doivent être dressés à la requête du Directeur Général de l'Enregistrement, et contenir l'indication des noms et résidence du fonctionnaire verbalisateur. Les faits donnant lieu à l'application de la pénalité y seront clairement énoncés ainsi que les noms des contrevenants. Leur rédaction peut être différée sans qu'il y ait nullité. La formalité de l'affirmation est inutile par cela même que la loi ne l'a pas exigée. Seul l'enregistrement doit être requis dans les quatre jours de la date à peine de nullité.

CHAPITRE VI

Des instances

D'après le dernier alinéa de l'article 26 de la loi « les ins-» tances sont introduites et jugées suivant les formes pres-» crites par l'art. 76 de la loi du 28 avril 1816 ».

Cet article renvoie lui-même aux lois du 22 février an VII et 27 ventose an IX, sur l'enregistrement.

Le premier acte de poursuite sera donc, conformément à l'art. 64 de la loi du 22 frimaire an VII, une contrainte délivrée par le préposé de la régie, rendue exécutoire par le Juge de Paix du canton, puis signifiée aux contrevenants.

Cette contrainte est un titre exécutoire, qui permet sans autorisation de justice, le commandement et la saisie mobilière, mais auquel la jurisprudence n'attache pas l'hypothèque judiciaire (Cass. 9 novembre 1880. D. 81.249. S. 81-1-304. Contra, Avis du Conseil d'Etat du 25 thermidor an XII).

L'exécution ne peut en être interrompue que par une opposition, signifiée à l'Administration, motivée, et contenant assignation à comparaître devant le tribunal compétent.

L'Administration peut d'ailleurs assigner directement son débiteur présumé, comme le ferait un particulier.

L'instruction de l'affaire se fait par écrit, au moyen de production de mémoires respectivement signifiés, et tout débat oral est interdit.

Les jugements doivent être rendus sur rapport fait par un juge commis, et après audition du ministère public dans ses conclusions.

L'appel est interdit. Le tribunal est donc souverain juge en fait, mais la Cour de Cassation peut contrôler l'application du droit, si le jugement lui est déféré. La constatation

des faits étant réputée exacte, elle peut reviser les conclusions que les juges ont cru devoir en tirer (Merlin v° enregistrement 4e édition, p. 479). On admet même que tous les moyens sont d'ordre public, et peuvent être opposés pour la première fois devant la Cour, à l'exception toutefois de la prescription (Cass. 9 avril 1856. S. 56-1-541-D. 56-1-157 et Cass. 12 août 1865. S. 57-1-79).

L'application de la déchéance quinquennale doit être prononcée par le ministre ou ses représentants.

CHAPITRE VII

Descriptions et autres événements qui éteignent les droits de la régie et des parties

§ Ier

Rôle de la prescription

La prescription est une cause d'extinction du droit du créancier inactif. Elle a pour but de consolider les situations apparentes, ou de liquider l'arriéré, en évitant des contestations sur des faits dont le souvenir s'est effacé.

Dans l'intérêt de la paix sociale, il importe que les contribuables ne puissent être recherchés à l'occasion d'actes anciens, oubliés depuis longtemps ; il faut inversement que les finances de l'Etat ne soient pas mises en péril par l'exercice de réclamations accumulées durant des années.

Toutefois, c'est pour la partie qui peut invoquer la prescription une affaire de conscience ; elle doit estimer si la déchéance est méritée, et opposer formellement le moyen mis à sa disposition. Il n'y a d'exception qu'en ce qui concerne les pénalités.

§ II

Prescription de l'action du Trésor

D'après l'art. 26, 5e alinéa de la loi du 31 décembre 1917, l'action de l'Administration se prescrit par trois ans à compter de la découverte de l'infraction. Le projet fixait un délai

de cinq ans (article 38), mais la Commission du Sénat le ramena à trois ans « parce qu'il aurait dépassé les délais de » prescription légale actuels ».

Malgré notre connaissance pratique de la science fiscale, nous ne voyons pas à quel texte M. Milliès-Lacroix entend se référer. Les prescriptions usuelles sont de 30 ans (droit commun), de 5 ans (Loi du 26 juillet 1893, art. 21), de 2 ans (Loi du 22 frimaire an VII, articles 6 et 62, Loi du 31 janvier 1914. Loi du 16 juin 1824, art. 14), aucune n'est de trois ans.

Le texte actuel donne lieu à plusieurs observations.

D'abord cette prescription spéciale ne saurait courir tant que la contravention n'a pu être découverte. L'action du Trésor est alors régie par le droit commun (art. 2262, C. Civ.), et s'éteint par trente ans à compter du fait générateur de l'impôt, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper si les préposés auraient eu ou non besoin de se livrer à des recherches pour en acquérir la preuve (Comp. Wahl III, n° 364).

La fixation du point de départ sera établie d'après les circonstances ; si le paiement est constaté par un acte, la date portée à l'écrit devra être tenue pour exacte, sauf preuve contraire, mais les défendeurs pourront démontrer l'antériorité de la numération des espèces. En temps ordinaire, la régie établira la réalisation des faits constitutifs de la taxation, et par la même occasion l'époque de cette réalisation. Il est probable que les recherches remontant à plus de trente ans seront extrêmement rares en pratique.

En second lieu, pour déterminer le point de départ de la prescription triennale, nous sommes conduits à apprécier ce que la loi appelle « la découverte de l'infraction ». C'est au défendeur qui entend se prévaloir de l'exception de prescription, de prouver que l'Administration a eu connaissance de la contravention. On peut regretter que le texte actuel ne fournisse aucune indication précise sur les faits dont il pourra tirer parti.

Faudra-t-il prendre comme point de départ le moment où les préposés auraient pu constater la contravention ? doit-on attendre que celle-ci ait fait l'objet d'un procès verbal ou d'une réclamation amiable ? La première solution nous paraît préférable, mais elle présente des difficultés considérables pour son application pratique. Il paraît cependant

certain que si la découverte de l'infraction ne pouvait être faite qu'après rapprochements (cas des quittances délivrées par un commerçant autorisé à percevoir en compte, et contenant les mentions exigées par l'article 14 du décret), la preuve de l'existence de ces rapprochements ne résultera que de la réclamation elle-même.

Le législateur aurait été beaucoup mieux inspiré en réduisant encore au besoin les délais de prescription, mais en ne les faisant courir d'une manière certaine, que du jour où certaines présomptions de connaissance administrative existeraient. Le danger pour le fisc n'est pas d'être obligé d'agir de suite, mais d'être forclos sans avoir pu agir.

Remarquons enfin que la péremption annale de l'art 62 § 3 de la loi du 22 frimaire an VII, n'est pas applicable lorsqu'une contrainte aura été décernée pour obtenir paiement de la taxe ; mais il pourra être fait application de l'article 397. C. proc. civ.

§ III

Prescription de l'action des parties

Nous avons examiné (chap. III) les conditions dans lesquelles les parties peuvent demander la restitution des droits payés, et critiqué les dispositions trop restrictives de l'article 13 du décret du 29 mars 1918. La perception viciée, soit dès l'origine, soit postérieurement, peut toujours être rectifiée, tant que la prescription n'est pas survenue. Or, à défaut de texte législatif le droit commun en matière d'impôts s'appliquait.

Le principe que les actions s'éteignent en matière fiscale, comme en matière civile, par trente ans de non usage, doit être combiné avec la déchéance prononcée par la loi du 29 janvier 1831, contre les créanciers de l'Etat, qui négligent de réclamer le montant de leur créance dans les cinq années à compter de l'ouverture de l'exercice auquel elle appartient. Les contribuables qui ont versé au Trésor des sommes dont ils n'étaient pas redevables rentrent assurément dans la catégorie de ces créanciers (Conseil d'Etat, 28 avril 1844. Dalloz, v° Trésor public n° 556 § 5).

Enfin les tribunaux à notre avis ne doivent pas s'arrêter devant l'expiration du délai de deux mois, indiqué par l'article 13 du règlement du 29 mars 1918, parce que s'il appartient au règlement de déterminer les conditions d'application de la loi, il ne peut ni les modifier, ni même la compléter en prononçant des déchéances en dehors de son texte.

§ IV

Interruption et suspension de la prescription

Au profit du Trésor l'interruption résulte de la citation directe, de la signification de la contrainte avec commandement, ou de la reconnaissance de la dette.

La suspension ne se conçoit que dans des circonstances particulières comme l'état de guerre (v. Décret du 10 août 1914).

Au profit des parties, la prescription ne peut cesser de courir par le seul fait du dépôt d'une demande administrative ; il faut une action en justice.

§ V

Effets de la prescription

La prescription libère le débiteur comme le paiement, qu'il s'agisse de droits simples ou d'amendes. Cependant, tandis que pour les premiers, on admet la survivance d'une obligation naturelle qui interdit la répétition du versement fait en connaissance de cause, pour les secondes au contraire, l'extinction est définitive.

§ VI

Décès des parties

Les obligations du défunt passent en général à ses héritiers (Plannol-II-389). L'application de cette règle aux droits

simples n'a jamais fait difficulté, mais on admet au contraire que les pénalités fiscales s'éteignent par le décès des contrevenants, sauf disposition particulière de la loi.

Il nous a toujours paru que cette assimilation des contraventions fiscales aux infractions pénales était plus que discutable ; elle ne saurait se concilier avec le caractère de réparations civiles généralement reconnu aux amendes de cette nature, et il n'y a rien d'anormal à grever l'hérédité du coupable en quelques mains qu'elle parvienne.

Toutefois l'Administration appliquant la règle qui lui préjudicie, personne n'a intérêt à la contredire.

La taxe sur les paiements étant un impôt d'une nature spéciale, qui ne suit pas les règles du droit de timbre, nous pensons que, malgré le renvoi établi par l'article 26 à la loi du 28 avril 1816, pour la procédure, le droit commun ne cesse de s'appliquer, et que par suite la mort du contrevenant éteint définitivement les pénalités.

§ VII

Autres modes

La remise des droits simples est absolument interdite. La régie ne peut également, même à titre transactionnel, renoncer à leur recouvrement.

L'annulation du paiement, qui permettrait de répéter les droits s'ils étaient acquittés, met évidemment obstacle à leur perception non encore effectuée. Cependant, les amendes encourues ne sont pas rétroactivement annulées.

CHAPITRE VIII

Application de la loi dans le temps : point de départ

Puisque c'est le paiement se référant à la vente et non la vente elle-même qui est frappé par l'impôt, la loi applicable est celle en vigueur au moment de l'exécution du contrat.

Tous les paiements effectués depuis le 2 avril 1918, point de départ de l'application de la loi du 31 décembre 1917 doivent être assujettis à la nouvelle taxe quelle que soit la date des commandes et livraisons (réponse du ministre à M. Vilar, sénateur. « Journ. off. » du 26 juillet 1918, p. 580, col. 3). La loi du 5 avril 1918 qui limite aux ventes faites après le 1er janvier 1918 l'effet de l'article 27 de la loi (voir 3e partie), reste étrangère au domaine de la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs.

Toutefois, comme la rigueur de ce principe aurait conduit à atteindre parmi les débiteurs ceux qui, en raison de leur situation obérée, n'auraient pu se libérer avant l'application de la loi, deux exceptions ont été admises par l'Administration, à la suite des indications données à la tribune par le ministre (Débats Chambre, « Journ off. » du 27 mars 1918, p. 215. Inst. 3536, p. 4).

D'abord il a été décidé que la remise d'une lettre de change équivaudrait en fait à un paiement. Cette solution, assez conforme aux usages commerciaux (comparez art. 446 C. Com.), est cependant contraire aux principes (voir chapitre 1er § I), puisqu'il n'y a réellement paiement qu'au moment où le vendeur encaisse les fonds.

Ensuite, s'il s'agit d'une créance moratoriée, on peut soutenir qu'en établissant ses prévisions en vue du paiement, l'acquéreur ne comptait pas plus sur le fardeau supplémentaire de l'impôt que sur les événements de guerre qui ont nécessité l'établissement du moratorium. Il a donc été décidé

que l'ancien tarif serait perçu, et seulement s'il était délivré un écrit libératoire.

Ces deux solutions s'appliquent à l'ensemble des taxes sur les paiements, bien qu'au cours des débats l'opinion se soit surtout préoccupée de la taxe de 10 %, beaucoup plus onéreuse, et qu'il n'ait été question que de cet impôt lorsque des exemples ont été donnés à la tribune du Sénat.

Mais ce sont de simples mesures d'équité destinées à ménager la transition au nouveau régime. En bonne logique juridique, elles ne sauraient être invoquées pour l'avenir, si une loi venait à modifier les tarifs ou à supprimer l'impôt.

CHAPITRE IX

Application de la loi dans l'espace
Droit international. — Importations et exportations

§ Ier

Application en France aux étrangers

Les lois fiscales rentrent dans la catégorie des lois d'ordre public applicables à tous les étrangers.

La taxe atteint donc en principe les achats effectués en France par les personnes de passage. Ceux qui se proposent de remporter l'objet acquis en quittant le pays, pourront seulement en obtenir sous certaines conditions (§ III. A, ci-après), le remboursement. Le cas a été prévu, avec tous les inconvénients qui en résultent pour notre commerce, lors de la discussion (Discours de M. Marc Réville, député. Débats 2e séance du 22 décembre 1917, p. 3505, col. 1).

Aussi, dès le début de l'application de la loi, l'Administration en exécutant strictement les dispositions, avait décidé que l'impôt serait réclamé aux particuliers et aux gouvernements étrangers (Réponse à la question n° 21675 posée par M. Couesnon, député, « Journ. off. » du 8 mai 1918, p. 1413, col. 1). Mais elle n'a pu maintenir cette règle dans toute sa rigueur, et le ministre a fait fléchir le principe de la taxation pour des raisons qui n'ont rien de commun avec la logique juridique. Une première décision du 12 juin 1918, en faveur de l'armée américaine, étendue le lendemain aux autres armées alliées, a exempté de l'impôt les acquisitions faites par ces collectivités en tant que destinées à des buts militaires, mais en précisant que les achats personnels de leurs membres restaient soumis au droit commun. Une autre décision du 25 septembre 1918 a accordé la même faveur aux

services civils belges, installés en France par suite de l'occupation du pays. Enfin, les officiers et soldats bénéficient depuis peu de l'exemption de la taxe de luxe (voir 3e partie) pour leurs achats personnels. Ces dérogations à la règle générale constituent évidemment de sages mesures de politique internationale, mais ce sont cependant des violations formelles de dispositions légales s'imposant aux gouvernants comme aux simples agents.

§ II

Application aux colonies

Les colonies où l'impôt n'a pas été établi, constituent au point de vue fiscal un territoire distinct de celui de la métropole, et sont assimilées à l'étranger.

Or les articles 19 à 28 de la loi du 31 décembre 1917 n'ont pas été promulgués hors de la métropole. Il en résulte que les taxes nouvelles sur les paiements ne sauraient être appliquées (pour l'Algérie voir réponse du ministre à la question 21934 posée par M. Paisant, député, « Journ. off. » du 2 juin 1918, p. 4776, col. 3).

Aussi l'arrêté du 23 mars 1918, étudié § III, a-t-il adopté pour les effets provenant ou à destination des colonies, les mêmes règles que pour ceux provenant ou à destination de l'étranger.

§ III

Opérations avec l'étranger

En général on admet que le paiement est, régi par la « lex loci executionis », au moins en ce qui concerne les formes (Despagnet, 5e édition, n° 311. Fiore 1 n° 193). Cette règle pourrait aboutir à des résultats inconciliables avec les principes de la fiscalité moderne, si l'opération devait s'effectuer à l'étranger bien que les marchandises soient importées ;

elle pourrait également gêner notre commerce d'exportation lorsque la vente faite à l'étranger doit être réglée en France.

Aussi, pour éviter toute difficulté, et faire peser sur le producteur étranger les mêmes charges que celles qui atteignent son concurrent français, l'article 23 de la loi décide-t-il qu' « est soumis à la taxe, le paiement des marchandises » importées, lorsque ces marchandises sont destinées aux » consommateurs » et qu' « en sont exempts les paiements » des livraisons à l'étranger de marchandises fabriquées ou » produites en France ».

L'arrêté du Ministre des Finances du 23 mars 1918 a réglé les conditions d'application de ces dispositions.

a) EXPORTATION

L'expéditeur, pour bénéficier de l'exonération, doit tenir un carnet à souche et à volant, et y inscrire la marchandise sous un numéro d'ordre avec toutes les indications nécessaires pour l'identification de l'opération (nom et adresse, marques, valeur, destination, etc.). Le volant détaché doit être remis à la douane au moment de la sortie ; ce service reconnaît la marchandise, annote la pièce, et la renvoie à l'expéditeur qui la rattache à la souche comme justification de l'exportation.

Les acheteurs étrangers, de passage en France, doivent acquitter l'impôt au moment de l'achat, et ils peuvent obtenir la restitution de la taxe de luxe (mais non de celle grevant les paiements ordinaires) à la condition : 1°) d'être réellement domiciliés à l'étranger ; 2°) de faire l'exportation dans les trois mois de la vente.

On emploie comme précédemment le carnet à souche. La perception de l'impôt se fait immédiatement par l'apposition d'estampilles sur la souche, et de timbres sur le volant remis à l'acheteur, avec les objets plombés à la marque du vendeur. A la sortie, ils sont identifiés, puis la taxe est restituée par le service de la douane pour le compte de l'Enregistrement.

Le procédé est pratique, mais le texte qui est antérieur au décret du 29 mars 1918 aurait besoin d'être remanié, pour

être mis en concordance avec les dispositions nouvelles. L'ordre d'apposition des timbres et estampilles devrait être interverti ; les vendeurs autorisés à percevoir en compte pourraient se dispenser d'apposer les timbres, sauf à fournir sur le volant les indications d'usage, dont la vérification serait d'autant plus facile que le document reste aux mains des agents.

b) IMPORTATIONS

Il faut distinguer suivant que l'objet importé est ou non destiné à être revendu.

En cas d'importation par le commerçant qui se propose de revendre, une attestation en double exemplaire analogue à celle exigée par l'article 24 du décret du 29 mars 1918 (voir chapitre 1er § 4). doit être fournie à la douane, qui conserve une des formules, et adresse l'autre au service de l'Enregistrement aux fins de contrôle.

L'impôt n'est perçu que si la vente est faite directement au consommateur (voir chapitre 1er § 4), les difficultés se sont produites à l'occasion d'une définition erronée contenue à l'article 1er de l'arrêté). Le service de la douane, qui au début avait prétendu exempter tous les produits à l'usage du commerce, qu'ils soient ou non destinés à être revendus, a fini par reconnaître son erreur, et nous ne pouvons que nous référer à ce qui a déjà été dit sur ce point (chapitre 1er § 4, page 96).

La perception se fait à l'occasion de l'introduction avec libre circulation ; elle est différée en cas d'admission temporaire, et n'a pas lieu en cas de transit. Le fait générateur de la taxe est donc non plus le paiement mais l'importation.

On exige la production d'une facture à l'appui de l'envoi ou, s'il s'agit d'effets personnels pour lesquels le tarif des douanes ne prévoit pas la franchise, le service remet à l'intéressé à la place de la facture une quittance explicative extraite d'un registre à souche.

La facture ou quittance est revêtue des timbres, tandis que les estampilles de contrôle sont collées sur un registre conservé par l'Administration.

La taxe est due par celui qui présente les objets à la

douane, sauf remboursement par le destinataire. L'impôt se calcule d'après la valeur du marché intérieur, celle-ci étant déterminée par le total du prix extérieur, des frais (transport et assurance), et des taxes diverses (douanes, octrois, etc.).

Les factures doivent renfermer les indications nécessaires pour le calcul des deux premiers éléments, à peine de refus de dédouanement. Les contestations donnent lieu à expertise comme en matière de droits de douane.

L'importance minimum de l'opération taxée est de 1 franc si elle porte sur un objet de luxe, et de 150 francs dans les autres cas. L'article 2 dans sa première rédaction, préparée sans doute avant le vote de la loi en conformité du projet déposé par M. Klotz, prescrivait toujours la perception à compter de 10 francs (arrêté modificatif du 28 mai 1918, « Journ. off. » du 29 mai 1918).

Les infractions à ces dispositions (mésestimations, omissions, etc.), sont constatées par des procès verbaux dressés à la requête de l'Enregistrement, et punis conformément à l'article 26 de la loi, bien que celle-ci ait omis de mentionner parmi les textes sanctionnés l'arrêté à intervenir. On conçoit d'autre part que, contrairement à la théorie émise en matière ordinaire (chapitre 1[er] § I in fine, p. 87) l'expertise soit admise, puisque le fait générateur de l'impôt a changé.

Le recouvrement et sans doute le droit de remise des pénalités appartiennent à l'Enregistrement.

Les Tribunaux civils d'arrondissement sont compétents pour statuer sur toutes les questions relatives à la taxe, même sur les expertises, sauf à employer la procédure spéciale, mais si une contravention aux lois sur la douane, même connexe, est relevée, ce sera le Juge de Paix qui prononcera, sauf appel devant le Tribunal civil.

APPENDICE

Extension de la taxe aux écrits constatant le paiement des ventes au détail

La taxe de 0 fr. 20 par 100 francs instituée par l'article 23 de la loi du 31 décembre 1917 s'applique aussi :

1° Aux paiements de prix de ventes par des non-commerçants ;

2°) Aux paiements de prix de ventes compris entre 10 et 150 francs, mais seulement lorsqu'il est créé un écrit pour constater ces opérations.

Il s'agit donc d'un véritable droit de timbre, et non plus d'une taxe sur le paiement, bien que la loi établisse une assimilation complète entre les diverses taxes créées par l'article 23.

C'est qu'en effet, s'il est possible au législateur de réunir ensemble deux institutions différentes, contrairement à la logique juridique, et d'en régler le fonctionnement par une disposition commune, il appartient à l'interprète de rétablir une théorie rationnelle, dont l'application s'imposera sur tous les points que le droit positif a négligé de réglementer.

A notre avis donc, les deux taxes qui vont être étudiées ci-après doivent être assimilées aux autres impôts de timbre, sauf disposition contraire résultant du texte.

§ Ier

Ventes au détail par les non-commerçants

Nous avons expliqué (chapitre 1er § III), que l'article 23 nous paraissait applicable aux ventes au détail faites par les non-commerçants, à l'exclusion de l'article 19 régissant tous les paiements par eux reçus pour d'autres causes. Mais à défaut de réglementation particulière l'impôt ne pourrait être perçu qu'en raison de l'existence d'un ÉCRIT.

A cette différence près, les conditions de son exigibilité ne

varient pas. En particulier il est toujours nécessaire qu'il s'agisse d'une vente au détail ou à la consommation. L'acquéreur commerçant achetant pour revendre sera exempté de l'impôt à la condition de produire une attestation. Le texte de l'article 24 du décret du 29 mars 1918 prévoit expressément l'acquisition d'un non-commerçant, et cette disposition suffirait à elle seule pour condamner les théories qui limitent l'application de l'impôt aux ventes commerciales.

La taxe est due, même sur les ventes inférieures à 150 francs, non pas en raison de la qualité du vendeur, mais parce que la délivrance de l'écrit, nécessaire pour sa perception, abaisse le minimum d'application (voir ci-après § II, p. 147).

La perception de la taxe doit donc être effectuée conformément aux articles 10 et 12 du décret par l'apposition simultanée du timbre et de l'estampille sur l'écrit, et leur oblitération, puisqu'il n'existe pas de livre spécial où placer le timbre.

Il nous semble que les duplicatas pourraient être exemptés de l'impôt, à la condition que le primata soit timbré et représenté en annexe, mais en pratique cette exigence annihile le principe puisque l'utilité de la délivrance du duplicata ne se conçoit qu'autant qu'il est destiné à être séparé du primata. (Voir réponse du ministre à M. Vincent Auriol, député, « Journ. off. » du 24 août 1918, p. 7499).

La taxe pourra être restituée le cas échéant ; le droit de timbre en effet n'est pas obligatoirement un impôt de consommation, et nous connaissons un autre exemple certain de droit de timbre restituable (Loi du 31 juillet 1917, articles 38-40).

Il y a lieu d'appliquer les sanctions prévues à l'article 26 de la loi au vendeur et à l'acquéreur, à celui qui reçoit quittance comme à celui qui la signe.

Il est hors de doute que le Trésor jouit du privilège des contributions directes, et que les pénalités ne s'éteignent pas par le décès des contrevenants.

Les agents peuvent saisir les pièces en contravention à la loi.

Ces solutions diverses découlent des caractères généraux du droit de timbre, ou sont imposées par les dispositions

législatives, qui contrarient à chaque instant la logique du système rationel.

§ II

Ventes au détail inférieures à 150 francs

L'article 23 de la loi étend la taxe aux paiements de ventes au détail supérieures à 10 francs, mais inférieures à 150 francs lorsqu'ils sont constatés par écrit.

Pas plus que le premier alinéa, le deuxième ne distingue selon la qualité du vendeur ; il ne s'agit donc pas d'une application du principe posé par l'article 19, bien que la fixation du minimum de 10 francs, et la nécessité de l'écrit, puissent prêter à confusion. Il est par ailleurs à regretter que le législateur ait cru devoir appliquer les mêmes règles, aux droits sur les écrits, et aux taxes sur les paiements, favorisant ainsi les confusions.

Si l'on réfléchit à l'enchevêtrement des dispositions incompatibles entre elles que renferme ce malheureux article 23, on serait porté à croire que les auteurs de la loi se sont ingéniés à en rendre l'application impossible en pratique.

Le décret du 29 mars 1918 s'est abstenu de régler les conditions d'application de la taxe, lorsqu'elle se perçoit en raison de la délivrance de l'écrit. Il semble qu'à défaut de dispositions réglementaires, l'inscription au registre spécial ne soit pas obligatoire.

Telle est bien la doctrine administrative (note aux commerçants page 3. Réponse du ministre à M. Babaud-Lacroze, député, question n° 23232, « Journ. off. » du 8 août 1918, p. 6877).

D'après les indications officielles, cette formalité est inutile, parce qu'elle a pour but de constater spécialement le fait du paiement, qui devient alors indifférent en lui-même. Cependant cette opinion, si logique qu'elle soit, ne tient pas compte de la généralité des termes de l'article 6 du décret, qui impose l'inscription pour tous les paiements possibles de la taxe instituée par l'article 23.

En ce qui concerne la délivrance de la quittance, l'Administration se contredit en exigeant tantôt l'apposition du tim-

bre mobile seul (note aux commerçants, page 2), tantôt celle du timbre et de l'estampille (réponse précitée), ce qui est beaucoup plus conforme à la nature du droit à percevoir.

Les duplicatas doivent être timbrés comme le primata lui-même (Réponse du ministre à la question 23.556 posée par M. Auriol, député, « Journ. off. » du 24 août, page 7499). Nous serions d'un avis contraire au cas où le primata serait représenté.

La nature particulière de l'impôt, qui est à la fois une taxe sur les paiements et un droit de timbre, rend également applicables les règles qui viennent d'être exposées § I[er] in fine, p. 146.

TROISIÈME PARTIE

Taxes somptuaires

Les articles 27 et 28 de la loi du 31 décembre 1917 instituent diverses taxes qui, malgré les différences profondes qui les séparent, présentent toutes un caractère commun : parmi les manifestations de la richesse en circulation, elles atteignent particulièrement celles qui correspondent à des dépenses dont le but n'est pas de satisfaire les besoins de la vie. Elles frappent, et très lourdement, des transactions considérées comme inutiles par le législateur, et dans ce domaine, en raison même de l'élévation de l'impôt, les défauts de classification ou de principe apparaissent plus choquants que partout ailleurs. Aussi est-ce, et de beaucoup, la partie la plus attaquée de l'œuvre nouvelle. On peut se demander si, en présence de l'opposition constatée dans tous les journaux, et malgré la résistance du Ministre, le Parlement ne s'empressera pas de détruire son œuvre imparfaite, qu'il suffirait peut-être simplement de modifier. L'essentiel à notre avis, est d'éviter les décisions hâtives, et de n'y renoncer qu'après avoir trouvé un impôt de remplacement, accepté de tous, suffisamment productif, et pratiquement applicable. Il faut insister sur les deux derniers points que les réformateurs passent généralement sous silence.

CHAPITRE PREMIER

Taxe somptuaire sur les ventes au détail

Le premier alinéa de l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917 institue une taxe « sur le paiement des objets quelcon-» ques, offerts au détail ou à la consommation par un com-» merçant ou par un non-commerçant..., si ces objets... sont » classés comme étant de luxe ».

§ Ier

Nature de la taxe

On discute pour savoir si cet impôt est une modification de celui institué par l'article 23, avec simple élévation du taux, ou s'il s'agit d'une transformation plus complète lui conférant un caractère nettement original.

D'après l'unanimité de la doctrine administrative (Décret du 29 mars 1918, titre III, Instruction 3532 ; réponses diverses du Ministre), la première opinion doit être adoptée : c'est toujours le fait même du paiement qui donne lieu à la perception. Tel est aussi l'avis général des auteurs.

Seul dans son « Traité pratique des taxes sur les paiements », M. Besson considère (n° 82), que le fait générateur est la vente et non plus le paiement. D'après lui, en reportant au moment du paiement la perception, le législateur aurait accordé un simple terme pour l'acquit du droit.

L'intérêt pratique de la distinction apparaît lorsqu'il s'agit de déterminer le point de départ d'une loi nouvelle modifiant les tarifs. Si l'impôt est dû, même conditionnellement dès la vente, son versement seul étant différé, l'effet rétroactif de la condition accomplie ne permet pas de tenir compte

des changements survenus dans l'intervalle ; si au contraire le droit du fisc ne prend naissance que par le paiement, c'est le tarif en vigueur à sa date qui doit être appliqué.

Pour la même raison, dans le système de l'Administration, le droit est dû en principe pour tous les paiement postérieurs au 2 avril, quelle que soit l'époque de la vente, sauf l'exception apportée par la loi du 5 avril 1918 ; M. Besson au contraire pense que toutes les transactions antérieures au 2 avril échappent à l'impôt, quelle que soit la date du règlement.

Les travaux qui ont précédé le vote de la loi du 31 décembre 1917 ne fournissent que peu d'indications à cet éga

D'après le rapport de M. Denais (page 1955, col. 2), l'article 36-40 (devenu 23) « vise tous les paiements faits en contre-» partie de l'achat ou de la livraison de marchandises », tandis que l'article 38 ter-44 (devenu 27) frappe surtout l'objet lui-même ; mais ces déclarations sont bien imprécises, et témoignent surtout d'un certain flottement dans la pensée de leur auteur.

M. Milliès-Lacroix, rapporteur de la loi au Sénat, a nettement affirmé, mais postérieurement au vote (Séance du 22 mars 1918), que jamais son intention n'avait été de taxer les objets acquis avent le 1er avril 1918. M. Jenouvrier, sénateur, a de même cru pouvoir avancer « que la perception n'est due que sur la convention, et non pas sur le paiement » (« Journ. off. » du 23 mars 1918, Sénat, pages 215-216).

Mais ce ne sont là que des opinions individuelles qui, si précises qu'elles soient, ne sauraient prévaloir.

Une discussion très serrée, qui s'est engagée depuis entre le Ministre et M. Bokanowski, député (« Journ off. », Débats, séance du 30 mars 1918, pages 1224 et 1225), démontre qu'en l'état de la législation, c'est bien le paiement qui est visé. La loi du 5 avril 1918 en exemptant les achats antérieurs au 1er janvier 1918, paraît avoir définitivement sanctionné les prétentions administratives : il est évident que si par un texte spécial, on a cru nécessaire d'exonérer de l'impôt tous les paiements se référant à des opérations antérieures à cette date, c'est qu'ils y étaient soumis. L'attention des auteurs de la loi du 5 avril 1918 a été également appelée sur les ventes faites du 1er janvier au 2 avril, et s'ils se sont abstenus

de se prononcer à leur sujet, c'est seulement par ce qu'ils entendaient approuver les théories exposées par le Ministre.

Les tempéraments apportés à l'application du principe, dans certains cas plus particulièrement intéressants (voir 2e partie, chapitre 8), atténuent également l'intérêt pratique de la discussion.

Mais, par ailleurs, on s'est demandé si le domaine d'application de l'article 27 ne serait pas plus large que celui de l'article 23 qui ne frappe que l'exécution des contrats de VENTE.

L'alinéa 4 oblige à constater sur le livre spécial, ou par la délivrance d'une quittance, toute TRANSACTION, ce qui paraît comprendre non seulement les ventes ou contrats ayant la même fonction économique, mais encore les conventions qui amènent la chose en la possession de la partie prenante, sans qu'il y ait transfert de propriété par celle qui la procure.

Tel n'est pas notre avis ; la portée du terme « transaction » est immédiatement précisée par l'appellation de « vendeur » donnée au remettant. En outre, la loi du 22 mars 1918, texte complémentaire et au besoin interprétatif, soumet les objets en raison de leur prix de vente (Tableau B.).

Nous pensons donc que les deux taxes de 0 fr. 20 % sont de nature identique, et ne se différencient guère que par leur taux.

Nous définirons la taxe de luxe « un impôt établi sur les » paiements dépassant le minimum exempté, et se référant » à une vente amiable au détail ou à la consommation » d'objets classés ».

Si l'on rapproche cette définition de celle qui a été fournie 2e partie, chapitre 1er, on voit que les deux impôts ne sauraient se cumuler car ils portent sur des matières différentes : objets ordinaires ou objets classés selon le cas. En outre, les ventes aux enchères d'objets de luxe échappent au régime de la taxe, et acquittent un droit d'enregistrement majoré (v. p. 167).

Le fait générateur de l'impôt restant toujours le paiement, nous ne pouvons que nous référer aux explications déjà fournies. L'article 24 du décret du 29 mars 1918 s'appliquera également aux achats d'objets par des commerçants.

§ II

Du classement

Il importe essentiellement pour l'application du tarif, de distinguer l'objet de luxe de l'objet ordinaire.

Or, on n'a jamais pu se mettre d'accord sur la définition de « l'objet de luxe » dont certains ont même nié l'existence (déclaration de M. Lasies, député, Chambre, 3e séance du 21 décembre 1917, Débats, page 3459). Il a donc fallu procéder par voie d'énumération.

Bien entendu, même ainsi concrétisé, le problème a été d'une solution difficile. La notion de l'objet de luxe varie essentiellement suivant les individus et même selon les circonstances. C'est pourquoi le projet du Gouvernement (art. 35-1°) proposait d'en confier la classification à une Commission extraparlementaire nommée par décret et composée de techniciens. A la moindre variation économique, sur simple convocation, les membres s'en fussent assemblés pour envisager la situation nouvelle et apporter au texte en vigueur les modifications jugées nécessaires.

Mais, si précieux que fussent les avantages pratiques du procédé, ils n'ont pu déterminer le Parlement à suivre le Gouvernement. Malgré les observations très justifiées du Ministre (Débats, page 3451), la Chambre, plus soucieuse du maintien de ses prérogatives que des nécessités invoquées, a rétabli le principe de l'approbation législative (Amendement Sibille, Débats, p. 3506. Théoriquement, il est sans doute plus correct que la détermination complète de la matière soit faite par les représentants de la nation ; mais certainement les lenteurs de la procédure parlementaire et ses défectuosités causeront bien des retards préjudiciables au bon fonctionnement de l'imposition. Aussi tend-on à réagir, la pratique ayant révélé les inconvénients du système.

Appliquant les idées de M. Favareilles, exposées par M. Denais dans son rapport, la loi du 22 mars 1918 adopte un double critérium : le caractère somptuaire de la dépense est déterminé, soit par sa nature (tableau A), soit par son élévation relative (tableau B).

Aucun compte n'est tenu de la destination de l'objet ac-

quis. C'est cependant un point qu'on ne saurait négliger, lorsqu'il s'agit de la recherche du luxe. Aussi le projet déposé par le Gouvernement, et préparé par une Commission de spécialistes, posait-il comme principe général que « ne » sont pas soumis à la taxe les objets exclusivement affectés » à des services publics, à l'agriculture, au commerce, à l'in» dustrie, ou à l'exercice d'une profession ». (Doc. parl. Chambre annexe 4282, page 143).

Mais la Commission de la Chambre a cru devoir supprimer cette disposition, comme constituant une prime à la fraude, et une source de difficultés. (Rapport de M. Denais, doc. parl., annexe 4327, page 194). On tend cependant, aujourd'hui, à reprendre les premières propositions et à admettre certaines exceptions au principe.

Si l'on rapproche les exagérations de la taxation automatique, de certaines omissions regrettables, on constate des résultats absolument iniques ; il est donc naturel que la loi devienne de plus en plus impopulaire, le public confondant le principe avec son application.

Enfin, il est fort douteux que l'acquisition d'objets d'un prix supérieur à la moyenne, présente toujours le caractère d'une dépense somptuaire. Ce peut être le souci d'une économie bien entendue, et non le désir d'une jouissance particulière, qui fait rechercher l'article de qualité supérieure. Chacun sait que rien ne revient aussi cher qu'un article dont le bon marché s'explique par la défectuosité. Il est contraire à l'intérêt industriel de détourner le consommateur des produits soignés en les surtaxant.

Ajoutons qu'avec l'élévation constante des prix, on en arrive, en attendant une revision trop tardive des minima, à attendre simplement la bonne qualité moyenne. L'ouvrier qui a besoin d'une paire de chaussures de fatigue vendue 60 francs, proteste énergiquement lorsqu'on émet, texte en mains, la prétention de lui faire payer en sus 6 francs de taxe de luxe. Tous les inconvénients précités sont encore exagérés en raison de l'assiette de l'impôt, qui frappe la totalité du prix, et non pas seulement la fraction qui excède le taux minimum fixé par la loi. En équité comme en logique, l'interprétation contraire s'imposerait (voir déclaration de M. André Lebey, député, à la séance du 20 février 1918.

« Journ. Off. » du 28 février, p. 504, col. 2). Si la pensée du législateur, ainsi que les motifs d'ordre budgétaire qui lui ont fait craindre de supprimer une grande partie de la matière imposable, sont très nets (2me rapport de M. Denais, annexe 4327, Chambre, page 194), il est à regretter que le principe d'un dégrèvement à la base n'ait pu être admis. (Rapport de M. Milliès-Lacroix au Sénat, annexe 97, p. 133). C'est à quoi tend un projet de loi déposé au moment où nous terminons cette étude.

DES OBJETS EXEMPTÉS

Dès lors qu'on se trouve en matière fiscale, l'interprétation restrictive est de rigueur, et il est impossible de combler, même par voie d'assimilation, certaines lacunes de la classification : la règle est que tout objet non expressément visé échappe à l'impôt. C'est ainsi qu'on a décidé que les uniformes militaires ne seraient pas taxés, à quelque prix qu'ils s'élèvent (réponse à la question 22041, posée par M. Dessein, député. « Jour. Off. » du 18 juin 1918, page 5275), mais que l'exemption ne s'étendait pas aux effets communs aux militaires et aux civils, tels que les chaussures, cravates, etc...

Certaines exonérations ont été spécialement prononcées par le texte ; c'est ainsi que les éleveurs n'ont pas à payer la taxe sur les animaux énumérés au n° 7 du tableau A. (Les conditions particulières de cette exemption ont été réglées par une circulaire du Directeur général de l'Enregistrement du 12 octobre 1918). Il s'agit d'une mesure destinée à encourager l'agriculture, et qui ne peut qu'être approuvée.

On comprend moins bien, en revanche, pourquoi les peintures ou sculptures originales sont exemptées (n° 9 du tableau A). Quelle que soit la protection due aux arts, le caractère somptuaire de la dépense est de toute évidence, et l'acquéreur qui peut orner sa collection dispose évidemment de moyens sortant de l'ordinaire. On a fait valoir qu'il s'agissait d'œuvres personnelles dont il était difficile de connaître la valeur. Cet argument est insuffisant, et si la fraude est particulièrement aisée en pareille matière, ce n'est pas une raison pour aller jusqu'à l'exemption totale.

§ III

Perception de l'impôt

La perception est confiée au commerçant dans les mêmes conditions que pour la taxe de 0,20 par 100 francs sur les paiements. Les opérations sont inscrites sur le même livre spécial (art. 20 du décret), mais dans un intérêt de statistique, la perception des deux taxe doit apparaître séparément dans les écritures.

Si le commerçant se sert de timbres (l'option s'applique indivisiblement aux deux taxes), il emploie des vignettes particulières qui diffèrent par leur gravure, et dont les quotités sont plus variées. Il est interdit d'intervertir l'emploi de chaque espèce de timbres.

Si au contraire, il est autorisé à percevoir le compte du Trésor, le classement se fait automatiquement, en tirant hors ligne chaque perception dans la colonne correspondant à la nature de la taxe.

Les quittances ou duplicata sont délivrés comme il a déjà été dit (2me partie II § 6). Toutefois, la perception de la taxe doit toujours être constatée par l'apposition de timbres mobiles (art. 27, dernier alinéa). Cette addition, due à M. Lafont (débats-Chambre, p. 3506, col. 2), paraît assez inutile. Même en accordant la faculté de perception en compte, le règlement se conforme à la règle, puisqu'il exige l'apposition d'une vignette spéciale sans valeur.

Les non commerçants doivent obligatoirement délivrer quittance (voir chapitre 3).

MINIMUM EXEMPTÉ

La loi du 31 décembre 1917 n'ayant fixé aucun minimum d'exemption, il en résultait que tous les objets classés étaient atteints, si minime que fut leur prix. Pour éviter des perceptions exagérées, l'article 2 de la loi du 22 mars 1918 a exempté les paiements inférieurs à un franc, lorsqu'il ne s'agit pas d'un acompte sur une plus forte somme. Tandis que le taux de l'impôt est élevé dans la proportion de 1 à 50, le minimum imposable est abaissé de 150 fr. à 1 fr.

LIQUIDATION DE LA TAXE

L'élévation du taux de la taxe obligeait à serrer de près la matière imposable, afin d'assurer à l'impôt son plein rendement, tout en évitant des perceptions exagérées. C'est pourquoi on arrondit le prix de base non plus au multiple supérieur de cent francs, mais au nombre entier de francs dépassant immédiatement le prix.

Nous avons déjà signalé incidemment pour les objets du tableau B, le principe de l'impositon totale sans abattement à la base, ainsi que les inconvénients de ce mode de calcul.

Lorsque plusieurs articles sont compris sur la même facture, la taxe doit être perçue sur le prix unitaire de chacun d'eux et non sur l'ensemble.

D'abord, pour reconnaître si l'objet est classé en raison de son prix, il est nécessaire de le séparer des autres, et de l'examiner individuellement.

En outre, comme le fait remarquer l'Administration dans sa note aux commerçants (page 10), la perception doit être spécialisée en vue de la restitution à faire ultérieurement en cas du rendu ou d'échange.

A titre de tolérance, pour faciliter les opérations, et éviter des perceptions exagérées sur les petits articles, il est permis de grouper les objets de même nature ou espèce.

Pour les objets taxés au poids, à la mesure, au tableau B, il convient d'établir le rapport du prix à la quantité et de le comparer à celui inscrit ou résultant de la nomenclature.

Comme il était à prévoir, les désignations ne sont pas toujours claires et l'on se trouve assez embarrassé lorsque les quantités prises pour unité (bouteille, morceau, etc.), sont mal déterminées ou variables suivant les usages locaux.

§ IV

Restitutions

Le droit à la restitution est ouvert aux parties comme pour la taxe de 0 fr. 20 par 100 fr., et l'article 13 du règlement est applicable dans tous les cas.

§ V

Sanctions

Les sanctions sont exactement les mêmes que celles qui assurent la perception de la taxe ordinaire : l'article 26 de la loi est applicable dans les deux cas. Le procédé est simpliste, mais il est absolument illogique de conserver sans modifications le taux de l'amende, lorsque celui du droit simple est élevé dans la proportion de 1 à 50. Nous ne pouvons pas croire que les auteurs de la loi aient réfléchi aux conséquences que comporte la généralisation du système de répression adopté pour garantir le paiement d'un faible droit.

Quoi qu'il en soit, le rapport de la pénalité maximum au droit simple, est de 75 à 1 pour la taxe ordinaire et de 1,50 à 1 pour la taxe de luxe. Il coûte donc fort peu de frauder celle-ci même quand on se fait prendre, ce qui est d'ailleurs exceptionnel.

Sans doute, l'application du minimum de 50 francs pour les faibles transactions, l'exercice du droit de remise qui appartient discrétionnairement à l'Administration, la majoration possible en cas de récidive, atténueront un peu les inconvénients du principe qui n'en demeure pas moins absurde en lui-même. Aussi, dès le lendemain de l'application de la loi, le Ministre a-t-il compris la nécessité d'une aggravation des peines.

Au moment où nous écrivons, un projet est déposé pour porter l'amende au triple de l'impôt éludé avec minimum de 1000 francs, et prononcer en cas de récidive un emprisonnement de six mois à un an. Son adoption serait nécessaire, si l'on veut que la taxe soit réellement appliquée.

§ VI

Action en paiement, instances et prescriptions

Nous ne pouvons que nous référer sur ces points aux explications fournies à propos de la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs.

§ VII

Application de la loi dans le temps et dans l'espace

Une loi spéciale, déjà citée, en date du 5 avril 1918, a exonéré de l'impôt les paiements se référant à des ventes antérieures au 1er janvier 1918.

Les exportations et les importations de marchandises sont assujetties ou exemptées de l'impôt dans les conditions fixées par l'arrêté ministériel du 23 mars 1918 (v. page 142).

Mais, outre les exonérations d'ordre général accordées aux armées alliées, le Ministre a décidé que sous certaines conditions les officiers et soldats de ces formations seraient exempts de la taxe de luxe, même pour leurs acquisitions personnelles. Pour jouir de cette faveur d'ordre diplomatique, les militaires doivent être en uniforme, et remettre aux vendeurs des tickets représentatifs, dont ils sont approvisionnés par leur Intendance, et que les vendeurs apposent sur leurs registres à la place des timbres mobiles, ou versent au bureau de l'Enregistrement s'ils sont en compte.

CHAPITRE II

Régime des eaux-de-vie et vins fins

§ Ier

Changement du moment de la perception

Dès les premières semaines de l'application de la loi, on s'est aperçu que la fraude était considérable, et que les produits de la taxe ne correspondaient pas aux résultats escomptés. Naturellement, l'expérience n'a pas tardé à montrer les raisons de ce déficit, et les dirigeants ont envisagé l'introduction de modifications importantes dans son assiette.

Toutes les fois que l'on se trouve en présence de denrées, ou produits fabriqués dans une usine où la surveillance est facile à exercer, il existe un moyen très efficace de frapper la matière imposable dans son intégralité : c'est de l'atteindre à la sortie, au moment même où elle va se disperser entre les mains des détaillants. L'incidence de l'impôt reste la même, puisque si le détaillant en avance le montant, il le recouvre sur le consommateur. La perception en est seulement facilitée.

Or il existe des produits, sur la fabrication et la circulation desquels une surveillance toute particulière est déjà exercée par l'Administration des Contributions Indirectes, et qui sont frappés par la taxe de 10 % : nous voulons parler des alcools ou boissons assimilées (article 9 du tableau A) et des vins fins (n° 75 du tableau B).

Le principe de la taxation au détail, se combinant avec l'exemption des ventes inférieures à 1 franc, la majeure partie des consommations échappait légalement à l'impôt. Par ailleurs, tout contrôle était impossible, tant en raison de la nature de la consommation que du nombre et de la diver-

sité des établissements à surveiller. « C'est à la sortie des magasins de gros, et là seulement, disait M. Milliès-Lacroix (Rapport au Sénat, p. 277, col. 2), que l'Adminitration peut avec certitude saisir la marchandise soumise au droit ». Il importait en conséquence de reporter à ce moment l'application de l'impôt. Une réforme dans ce sens fut donc proposée dès le 30 mars 1918 (Chambre, Débats, « Journ. off. » du 31 mars, p. 1245, col, 2). Très favorablement accueillie dans les milieux parlementaires, où elle était représentée plus comme un nouveau moyen de lutte contre l'alcoolisme que comme une mesure fiscale, elle a rapidement abouti au vote de l'article 24 de la loi du 29 juin 1918, d'après lequel « la » taxe est portée à 20 % sur les liquides... figurant sous le » n° 9 du tableau A annexé à la loi du 22 mars 1918. Elle » sera perçue sur les ventes faites, soit aux débitants, soit » directement aux consommateurs, par les producteurs ou » négociants en gros. Le prix servant de base s'entend droit » de consommation compris ».

« Pour les livraisons faites sans qu'il y ait vente par des » maisons de commerce à des magasins de détail en dépen- » dant, et qu'elles approvisionnent directement, les prix sur » lesquels sera calculée la taxe de 20 % prévue au paragra- » phe précédent soit ceux de la vente au détail dans ces » magasins atténués de 25 % ».

La nouvelle disposition ne frappe plus le paiement de la vente au détail, mais la vente en gros aux détaillants ; c'est seulement lorsque celle-ci n'existe pas en réalité que l'on revient, avec atténuation correspondant à la différence de prix, à la taxation de la vente au détail, mais au moment de la sortie du magasin de gros.

Le doublement du taux de l'impôt est justifié par l'écart considérable qui, pour ces marchandises existe entre les deux prix, et afin d'éviter toute difficulté, il a été spécifié que la valeur du droit de consommation (600 francs par hecto), entrerait en ligne de compte pour l'application de l'impôt.

La rédaction particulière du nouveau texte, implique une modification de principe très importante dans les autres conditions de perception de l'impôt : ce n'est plus le paiement mais la vente elle-même, abstraction faite de son exé-

cution, qui doit être prise en considération. On peut s'étonner qu'un changement aussi important dans la nature même de l'impôt, ait été introduit en modifiant un seul mot et en maintenant la référence à un texte contraire non abrogé (art. 27, loi du 31 décembre 1917) ; mais le législateur moderne ne s'arrête pas devant l'incorrection des procédés. Il a persisté dans les mêmes errements, en réalisant une réforme analogue pour la perception des droits sur les vins fins, précédemment atteints par la taxe de 10 % au moment de la vente au détail, maintenant frappés à la sortie des magasins de gros ou des chais des producteurs, et l'impôt est exigible sur la vente elle-même (Loi du 31 décembre 1918, art. 19). Mais le taux de la taxe reste toujours de 10 %, bien qu'il s'agisse d'un prix de gros. On a prétexté pour ne pas modifier le chiffre déjà fixé, l'augmentation automatique du prix résultant des conditions économiques, et la superposition de la taxe instituée par l'article 28 en cas de consommation dans un établissement de luxe. Le double argument nous paraît dénué de valeur, lorsqu'il s'agit d'un vin de prix déjà élevé et consommé dans une maison particulière.

L'Administration est fondée à réclamer l'impôt par le seul fait de l'existence d'une vente parfaite, sans qu'elle ait à tenir compte de l'époque du paiement du prix.

Pour les ventes de corps certains, il suffit qu'il y ait consentement intégral des parties et désignation de l'objet ; si au contraire, ce qui sera de beaucoup le cas le plus fréquent, celui-ci n'est indiqué qu' IN GENERE, à charge de mesurage, il convient d'appliquer l'article 1586, C. Civ. qui, outre le consentement, exige l'accomplissement de ce mesurage pour la perfection du contrat.

Généralement, d'après les usages commerciaux spéciaux aux ventes de boissons, le mesurage se confond avec l'expédition, ce sera donc à cette époque seulement qu'on pourra réclamer l'impôt (Circulaire de la Direction Générale des Contributions Indirectes du 26 août 1918, n° 1105).

En cas de contestation sur le point délicat de savoir quand il y a vente parfaite, les Tribunaux civils devront apprécier pour chaque cas d'espèce.

§ II

Mesures d'application

La taxe n'étant qu'une simple modification de celle instituée par l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917, les dispositions des articles 25 et 26 de cette loi lui seront toujours applicables. Il y a lieu de se référer aux explications données précédemment, en faisant observer que c'est la vente et non plus le paiement qui doit être inscrite sur le livre spécial. La perception pouvant avoir lieu avant la remise des fonds, le vendeur devra faire l'avance de l'impôt, ce qui n'est pas sans danger en cas de faillite de l'acquéreur.

L'application des nouvelles dispositions est confiée à l'Administration des Contributions Indirectes, beaucoup mieux placée que le service de l'Enregistrement pour exercer la surveillance, et reconnaître la matière imposable. Mais il est à regretter que par suite d'un oubli inexcusable, on ait maintenu intégralement les dispositions du décret du 29 mars 1918 qui ne cadrent plus avec le principe adopté.

Il en résulte que les agents se conformant à la circulaire n° 1100 des Contributions Indirectes, pourront se trouver en conflit avec les contribuables, à l'égard desquels les instructions n'ont qu'une autorité de raison, et qui sont seulement obligés de s'en tenir au texte arrêté par le Président de la République, après avis du Conseil d'Etat.

La perception se fait, soit au moyen de timbres mobiles avec estampilles vendus dans les bureaux d'Enregistrement, soit en compte avec le Trésor. Mais c'est à tort que l'Administration pour la pratique de ce dernier procédé exige un cautionnement, la simple notification prescrite par l'article 14 du décret suffit assurément dans l'état actuel de la réglementation. Quant aux versements, il semble qu'ils puissent encore être faits actuellement au receveur de l'Enregistrement, tout désigné par l'article 16 du décret.

Pour la perception de la taxe sur les ventes par des non-commerçants, la circulaire contient un ensemble de prescriptions dont l'utilité pratique est sans doute très réelle, mais qui n'en sont pas moins contraires à l'article 23 du décret, et

par suite aucune sanction ne saurait être appliquée à ceux qui refuseraient de s'y soumettre.

Les restitutions sont opérées s'il y a lieu par le service de l'Enregistrement.

§ III

Contentieux

Le service de l'Enregistrement demeure également chargé des poursuites à exercer contre les redevables, et de l'application des sanctions. Les procès verbaux doivent être dressés à la requête du Directeur Général de cette Administration.

§ IV

Application dans le temps et dans l'espace

Toutes les ventes d'alcools postérieures au 1er juillet 1918, et toutes les ventes de vins fins postérieures à la date de publication de la loi du 31 décembre 1918 sont imposables à la nouvelle taxe.

En cas d'importation, la perception est toujours faite à l'entrée sur le territoire français au vu d'une facture délivrée conformément aux articles 4 et 8 de l'arrêté ministériel du 23 mars 1918. C'est en effet le premier et unique instant où le fisc français peut saisir la marchandise introduite sans crainte de fraude.

CHAPITRE III

Vente d'objets de luxe par un non-commerçant

D'après le 4e paragraphe de l'article 27, le vendeur non-commerçant d'un objet de luxe, est obligatoirement astreint à la délivrance d'une quittance, alors même que le prix au lieu d'être payé en espèces, serait réglé au moyen d'un effet de commerce (Instruction 3532, page 25).

Cette disposition n'est qu'un débris du système du projet Klotz (article 31-36), qui rendait la délivrance de la quittance obligatoire pour la constatation des paiements faits à des non-commerçants. Mais, tandis que la Commission de la Chambre scindait seulement la perception des deux taxes, l'Assemblée supprimait pour l'impôt ordinaire la nécessité du titre (voir 2e partie, chapitre 1er, § 3), tout en conservant intégralement pour les objets de luxe, le mode de taxation proposé. Il est même assez singulier qu'aucune observation n'ait été présentée à ce sujet (Débats 2e séance du 22 décembre 1917, « Journ. off. » du 23 décembre, p. 3505).

Nous avons déjà analysé la nature particulière de cet impôt (chapitre II, appendice). Après avoir discuté si on devait taxer le paiement ou l'écrit (voir les réflexions de M. Ernest Lafont, député, Débats, p. 3496, col. 2), on en est arrivé à taxer le paiement par l'écrit rendu obligatoire.

CONDITIONS D'APPLICATIONS

Aucune forme spéciale n'est prescrite pour la délivrance de la quittance qui doit se faire au moment même de la recette. Pour le paiement de la taxe, l'emploi des timbres mobiles est seul autorisé, et nous pensons que le timbre et l'estampille doivent être à la fois apposés sur l'écrit, puisqu'il n'existe pas de livre spécial.

ACHATS PAR LES COMMERÇANTS

Les commerçants achetant pour revendre, n'ont pas à acquitter la taxe, à la condition de remettre l'attestation prévue par l'article 24 du décret (réponses au « Journ. off. », 5 septembre 1918, p. 7821, à la question 23343, posée par M. Hennessy, député ; 8 août 1918, p. 6876, à la question 22689, posée par M. François Fournier, député).

La quittance délivrée à l'acheteur doit reproduire les mentions portées à l'attestation (article 25 du décret). Elle porte ainsi en elle-même la marque de sa régularité, mais le justifier le cas échéant des raisons du défaut de perception de l'impôt.

CHAPITRE IV

Droit d'enregistrement majoré sur les ventes publiques de meubles

D'après le 3e alinéa de l'article 27 de la loi du 31 décembre 1917 « en cas de vente publique (d'objets de luxe), le droit » d'enregistrement perçu sur le procès verbal sera porté à » 10 % du prix des marchandises ».

Ainsi donc, ce n'est pas la taxe qui est exigible, mais un droit d'enregistrement spécial dont le taux est fixé à 10 % sans décimes.

L'hypothèse de la vente publique avait déjà été envisagée par M. Thierry (projet, article 73 in fine), et M. Klotz (article 35 in fine), mais la solution proposée était toute différente : la taxe était perçue dans les conditions ordinaires, sauf imputation du droit d'enregistrement à 2 fr. 50 % exigible sur le procès verbal. La rédaction actuelle est l'œuvre de la Commission de la Chambre qui n'a pas donné les motifs du changement (Rapport Denais, p. 1955, col. 2).

Le droit majoré n'est plus une taxe spéciale ayant ses règles de perception propres, mais un droit d'enregistrement ordinaire qui frappe l'acte constatant la vente indépendamment du paiement. Ce seront donc les dispositions des lois du 22 frimaire an VII et 22 pluviose an VII, toujours en vigueur, qui devront être appliquées nonobstant le renvoi général que l'article 27 in fine fait aux règles précédemment indiquées sur la perception et le recouvrement de la nouvelle taxe.

Il en résulte que le tarif majoré doit être perçu, quelles que soient la personnalité du vendeur, celle de l'acheteur et la nature de la vente. Il faut, mais il suffit, qu'il y ait vente aux enchères d'un objet mobilier classé.

L'officier public peut être indifféremment (sauf application des règles ordinaires de la compétence), un notaire, un com-

missaire priseur, un huissier, etc... Si même un simple particulier procédait à une vente aux enchères nonobstant les prescriptions de la loi du 22 pluviose an VII, l'article 7 in fine de cette loi le déclare responsable des droits simples qui auraient été perçus sur le procès verbal, et cela suffit à notre avis pour qu'il le soit également des droits majorés dont la nature et les conditions de perception sont identiques. On arrive donc à cette conclusion singulière que l'emploi des enchères change complètement le régime fiscal de la vente.

A raison de la généralité des termes, sont atteintes toutes les aliénations aux enchères, même les ventes publiques de marchandises en gros, qui cependant bénéficient habituellement d'un tarif réduit (Loi du 28 mai 1898, article 4), même les ventes administratives faites par les receveurs des Domaines, les administrateurs de la Marine, etc.

La majoration s'applique aux acquisitions réalisées par un négociant achetant pour les besoins de son commerce, en vue de la vente ; cela résulte des termes de la loi et de l'interprétation qu'en a donné le règlement du 29 mai 1918 (art. 24, dernier alinéa).

Enfin, tous les objets classés sont frappés, même ceux à l'égard desquels le service des Contributions indirectes assure habituellement la perception (vins et alcools). Bien entendu, la perception du droit d'enregistrement exclut alors celle de la taxe de 20 % ou de 10 %.

Les droits sont liquidés avant paiement, par l'agent de l'Administration, sous sa responsabilité, et sans contestation possible, avant le versement (article 28 de la loi du 22 frimaire, an VII), d'après les énonciations du procès-verbal. Ils sont dus par l'officier public qui a procédé à la vente, et se calculent sur la totalité des prix de vente d'objets de luxe contenus cumulativement dans le procès-verbal des séances à enregistrer (art. 6 de la loi de pluviôse).

Le vendeur n'est pas obligé d'inscrire l'adjudication à son livre spécial s'il est commerçant, ou de délivrer quittance au cas contraire. S'il est créé un titre libératoire, celui-ci, exempt de la taxe de luxe déjà payée, l'est également de la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs, puisque les deux taxes ne se cumulent pas. Telle est d'ailleurs la doctrine officielle de l'Administration qui, dans son instruction 3532, page 25, fait remar-

quer qu'au cas où le bordereau porterait à la fois libération des prix d'adjudication d'objets de luxe et d'objets ordinaires, la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs serait due sur la fraction correspondante à la valeur de ces derniers, puisque rien n'interdit le cumul de la taxe de 0 fr. 20 par 100 francs et du droit d'enregistrement de 2 fr. 50 %. Le rédacteur de la quittance devra donc établir une ventilation.

L'impôt perçu ne sera restituable que conformément à l'article 60 de la loi du 22 frimaire, an VII (rédaction de la loi du 18 janvier 1912), s'il s'agit de droits régulièrement perçus ou à l'article 61 de la même loi (rédaction de la loi du 31 janvier 1914), si la perception était erronée.

L'officier public qui a contrevenu aux prescriptions de la loi de pluviôse est passible des peines prononcées par l'article 7 de cette loi, ou par les articles 33 à 35 de la loi de frimaire, s'il s'agit d'enregistrement hors délai. Aucun privilège particulier n'est accordé au Trésor, en dehors de l'action qu'il peut exercer sur le cautionnement comme tout créancier pour faits de charge.

L'article 7 de la même loi de pluviôse punit le particulier qui vend ou fait vendre aux enchères, sans l'intervention d'un officier public, et l'oblige en outre à acquitter les droits simples.

La preuve du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire de l'adjudication, peut résulter de l'aveu des parties, d'un procès-verbal dressé par un agent de l'Administration, ou même d'une enquête avec admission de la preuve testimoniale. Ce dernier procédé, exceptionnel en matière fiscale, pourra être employé, soit qu'il s'agisse d'une adjudication faite par un officier public sans déclaration préalable ou sans enregistrement, soit qu'il y ait omission d'articles au procès-verbal, soit qu'une partie du prix ait été dissimulée, soit que la nature de l'objet ait été altérée. Il pourra même être fait application des peines du faux (article 7 de la loi de pluviôse).

L'admission du mode de preuve est autorisée pour toutes les opérations faites par les particuliers en contravention à la loi (article 8 dernier alinéa) ; on arrive à ce singulier résultat, que l'Administration est beaucoup mieux armée pour la recherche des ventes publiques dont la dissimulation

est peu à redouter en raison même de cette publicité, que pour la découverte des ventes amiables où elle doit employer la procédure spéciale de l'article 76 de la loi du 28 avril 1816.

Aucune raison ne peut être donnée pour justifier cette différence qui résulte cependant du jeu des dispositions législatives.

L'action en paiement des droits simples ou en sus se prescrit par deux ans, à compter du jour où les agents ont pu constater l'infraction, sans avoir besoin de procéder à des recherches ultérieures (article 61 de la loi du 22 frimaire, an VII, rédaction de la loi du 31 décembre 1914). Les perceptions insuffisantes ou exagérées doivent être rectifiées dans le même délai.

Au contraire, la prescription trentenaire est seule opposable au Trésor, dans tous les autres cas.

La durée de l'action en restitution appartenant aux parties, fixée à deux ans lorsqu'il y a erreur de perception, est ramenée à un an, à compter du jour de l'événement, lorsque le droit à la restitution prend naissance par un fait postérieur ; encore le terme extrême de cinq ans ne peut-il être dépassé, même si les parties n'ont pu agir avant l'expiration de ce délai (art. 9 de la loi du 29 janvier 1831).

Régime spécial des Ventes forcées

La loi excepte de la majoration « le cas de vente par licitation forcée », parce qu'alors l'admission aux enchères est de rigueur, même lorsqu'en définitive l'acquéreur est un co-licitant.

La Commission de la Chambre avait déjà proposé d'exempter de la taxe « les héritiers mineurs soumis à la licitation » (rapport Denais, page 1955, col. 2) ; le texte définitif encore plus large englobe, d'après une théorie libérale admise par l'Administration, toutes les ventes qui ne peuvent être réalisées à l'amiable (ventes après faillite, déclaration de vacance, acceptation bénéficiaire ou expropriation, ventes de biens d'incapables). Supprimant la restriction imposée par

le mot « licitation », qui suppose qu'il s'agit de biens indivis, l'instruction 3.532, p. 25, se base sur des travaux préparatoires que nous n'avons pu retrouver et se contente d'une condition nécessaire et suffisante : la vente aux enchères doit être prescrite impérativement par une disposition législative quelconque.

CHAPITRE V

Taxe sur les dépenses faites dans les établissements de luxe

L'article 28 de la loi du 31 décembre 1917 établit un impôt somptuaire, qui diffère sensiblement de celui institué par l'article 27, et qui peut même se cumuler avec lui. Les deux taxes n'ont de commun que le but économique et le taux de 10 %.

Ce que la loi frappe, ce n'est plus la vente d'un objet de luxe, mais la dépense faite dans un cadre de luxe. Pour apprécier le caractère somptuaire de la dépense, le texte s'attache, non plus seulement à la nature de l'objet vendu, mais aux circonstances de la vente. La base de la taxation est donc encore élargie.

En présentant à la Chambre des députés ses propositions, M. Thierry s'était contenté de majorer, dans certains cas, le droit sur les ventes (article 73) ; M. Klotz, dans son désir de frapper toutes les manifestations du superflu, proposait en outre le classement de certains établissements où les recettes suporteraient la nouvelle taxe au profit du Trésor (article 35, 2°).

Cette conception n'a pas été admise sans difficulté par la Commission, qui avait au contraire commencé par écarter cette extension nouvelle de l'impôt somptuaire. Sans contester le principe même de l'imposition du superflu, le rapporteur faisait observer qu'il était préférable de s'adresser aux objets plutôt qu'aux établissements ; il reconnaissait toutefois l'impossibilité de frapper toutes les manifestations du luxe en se bornant au seul critérium de la nature des acquisitions. A la suite d'une intervention de la Commission du budget, l'accord se fit entre le ministre et les délégués du Parlement. Le texte présenté (art. 38 quater-45) maintenait la taxe, mais en limitait l'application aux dépenses de consommation de

bouche ou de logement, ce qui atteint surtout les hôtels, restaurants, pâtisseries, etc.

Attaqué dans son principe, comme antidémocratique et contraire aux progrès de l'industrie hôtelière, l'impôt nouveau fut cependant adopté par la Chambre, sauf une légère modification de forme, destinée à éviter tout équivoque ; au Sénat, la disjonction demandée, pour des raisons étrangères au principe, fut écartée et le texte voté sans observations particulières.

§ I^er

Fait générateur de l'impôt

La taxe frappe le paiement de dépenses afférentes à la consommation ou au logement dans un établissement classé.

Il faut donc qu'il y ait classement, dépense spéciale et paiement.

L'opération de classement constitue la première condition de la perception ; en raison de son importance et des développements que nécessite son étude, nous la remettrons au § 2 en faisant seulement remarquer qu'elle doit être antérieure à la dépense, et non pas seulement au paiement.

Toutes les dépenses portées sur la note du client et payées à la caisse de l'hôtelier ne sont pas passible de l'impôt. Il faut d'abord qu'elles se rapportent au logement ou à la consommation d'aliments et boissons, ensuite qu'elles soient faites dans l'établissement même : c'est le cadre de luxe selon l'expression de M. Denais qu'on entend particulièrement atteindre.

Échappent donc à la taxe de 10 % instituée par l'article 28 : 1°) les frais de course, de voiture, etc., même si le personnel ou le matériel appartiennent à l'établissement ; 2°) les denrées emportées au dehors, telles que les repas confectionnés dans les restaurants et consommés dans une maison particulière.

Il sera parfois difficile de déterminer si la dépense correspond bien au « logement », mais la conception des auteurs

de la loi semble avoir été assez large pour comprendre tous les accessoires tels que par exemple le chauffage, l'éclairage.

§ II

Du classement

La loi ne pouvait songer à déterminer d'une façon générale tous les établissements « de luxe » ; il s'agissait de questions d'espèce dont la solution devait être confiée à des Commissions administratives spéciales.

La mission de celles-ci est délicate, aussi la loi a-t-elle prévu des erreurs, et pris les mesures nécessaires à leur réparation.

CRITÉRIUM DE L'ÉTABLISSEMENT DE LUXE

« La grande difficulté, disait M. Denais dans son rapport, » consiste à tracer la ligne de démarcation entre les établis- » sements de luxe ou de premier ordre, et ceux qui ne méri- » tent ni l'une ni l'autre de ces qualifications. Les règles géné- » rales sont difficiles à élaborer, il n'y a que des questions » d'espèces... Il n'y a pas unanimité d'appréciation sur ce qui » est luxe et sur ce qui ne l'est pas. Les goûts personnels, le » milieu, la comparaison avec les maisons similaires, peu- » vent, suivant la province ou la ville, conduire à des juge- » ments très divers ».

Il ajoutait, page 1955 : « Il est évidemment difficile, pour » ne pas dire impossible, de donner une définition précise de » ce qui constitue le luxe, et de ce qui permet de ranger une » maison de commerce parmi les établissements de luxe, et » cependant tout le monde conçoit que les maisons où il n'est » vendu à des prix très élevés que des denrées soigneusement » choisies, où le cadre même pousse le confortable jusqu'au » raffinement et au superflu, où des satisfactions multiples » sont offertes à la vue ou à l'ouïe, méritent bien d'être » classés parmi les établissements de cette catégorie EXCEP- » TIONNELLE ».

Ces explications constatent l'existence de la difficulté, mais ne la résolvent pas. S'il est incontestable qu'il existe des établissements de luxe, l'accord est loin d'être fait sur leur caractères généraux, ce qui laisse à supposer que l'embarras sera encore bien plus grand lorsqu'il s'agira de leur désignation individuelle.

Les travaux préparatoires ne renferment pas d'indications précises permettant de les utiliser ; on peut seulement retenir du rapport précité de M. Denais que l'établissement à classer doit être d'une catégorie exceptionnelle, ce qui implique une grande réserve dans les désignations. Dans beaucoup de départements français, ainsi que le Ministre l'a reconnu, il n'existe pas de maisons de cette nature, et ce serait agir à l'encontre des promesses faites à la Chambre que de vouloir en désigner à tout prix. Les mots « de premier ordre », que le projet intercalait dans la définition générale de l'établissement de luxe ont été supprimés dans la rédaction définitive, et ce retranchement indique bien que l'importance relative ne saurait à elle seule suffire. Le classement ne pourra être prononcé qu'autant que toutes les caractéristiques indiquées au premier alinéa de l'article 28 seront réunies.

Malheureusement la Commission chargée de reconnaître les maisons à frapper est composée d'individus qui subiront l'influence de leurs préjugés locaux, de leurs goûts particuliers, et quelquefois hélas, seront guidés par leur rancune ou leur intérêt personnel. L'expérience a démontré que les craintes qui avaient été exprimées à cet égard n'étaient que trop fondées. Il s'est produit, suivant les départements, des inégalités choquantes ; lorsqu'elles ont été signalées au Ministre, celui-ci s'est borné à répondre qu'il existait une Commission supérieure, et que celle-ci redresserait les erreurs ou réparerait les omissions (Réponse à la question 22614, posée par M. de Puineuf, député, « Journ. off. » du 10 juillet 1918, p. 1923).

On peut évidemment espérer une certaine amélioration pour l'avenir lorsque la jurisprudence de l'organe central aura unifié les procédés locaux, mais néanmoins, il sera toujours dangereux pour certains commerçants, que leur initiative a mis en vue, et qui par suite sont jalousés, d'être livrés

à l'application quasi discrétionnaire d'une assemblée locale comprenant des ennemis personnels.

Aussi, dans ces conditions, n'est-il pas étonnant que l'institution, très mal vue en principe par tous les intéressés, et surtout par les représentants de l'industrie hôtelière, soit l'objet d'attaques continuelles, qui aboutiront dans un avenir rapproché, sinon à sa suppression complète, tout au moins à une transformation profonde des conditions de son fonctionnement.

DES ORGANES DE CLASSEMENT

Puisqu'à défaut de formule générale suffisamment précise la loi s'en remet pour chaque désignation particulière à l'organe de classement, le choix des membres qui le composent présente une importance particulière.

On pouvait simplement se borner à créer une Commission exclusivement administrative, comme l'a fait la loi du 1er juillet 1916 relative à la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre. L'institution présenterait toutes garanties quant à l'impartialité et à la science juridique des membres ; mais ceux-ci ne posséderaient qu'exceptionnellement les connaissances techniques nécessaires, et seraient trop enclins à se renfermer dans une interprétation étroite des textes. De plus, les commerçants considèrent à tort ou à raison le fisc comme leur ennemi naturel, et ne tiennent guère à être jugés par lui.

On pouvait également proposer un espèce de jury professionnel avec tous les avantages, mais aussi tous les inconvénients inhérents à l'institution. L'incompétence serait ainsi évitée, mais non peut-être la partialité. L'établissement à classer étant réputé supérieur à ses concurrents est généralement mal vu d'eux, et en raison du nombre des envieux, il risque d'être victime de leur coalition. Enfin il se pourrait qu'une entente systématique intervienne pour empêcher tout classement, et certains faits observés tant à Paris qu'en province ont prouvé que le danger n'était pas seulement théorique.

La loi (article 28, 2e alinéa), a adopté un système mixte : sur sept membres, trois sont désignés par le tribunal ou les

tribunaux de commerce, deux par le syndicat du commerce intéressé, les deux autres représentent l'Administration. Le procédé employé paraît assez satisfaisant ; on lui a bien reproché de mettre l'Administration en minorité, mais le Ministre des Finances, gardien naturel des intérêts fiscaux, a lui-même signalé cette circonstance comme avantageuse.

Les deux représentants du syndicat intéressé, quoique concurrents de l'établissement visé, ne peuvent qu'apporter le secours de leurs lumières, sans avoir une influence prépondérante sur les décisions, parce qu'ils ont à compter avec les cinq autres membres naturellement plus impartiaux.

Il existe des Commissions départementales et une Commission supérieure chargée de recevoir les appels des déc... de celle-ci. Le Conseil d'Etat fait respecter la loi, en annulant les décisions qui la violent.

Le décret du 5 février 1918 règle les détails du fonctionnement de ces institutions. D'après les articles 1 à 6 du texte, la Commission départementale se réunit au chef-lieu ; chacun de ses membres est doublé d'un suppléant, qui siègera en cas d'empêchement du titulaire. Un agent de l'Enregistrement remplit les fonctions de secrétaire, mais il n'a pas voix délibérative.

La Commission se réunit sur avis du délégué du Ministre des Finances, et nomme son président et un rapporteur pour chaque affaire. La présence de quatre membres ayant voix délibérative est nécessaire pour la validité des décisions.

Les chefs des maisons intéressées sont appelés à présenter leurs observations verbalement ou par écrit.

Bien que le décret ne le dise qu'en réglementant la procédure devant la Commission supérieure, les décisions doivent être motivées, même en premier ressort.

Les décisions mentionnent le nom des membres ayant délibéré, les noms des parties, leurs conclusions, et le visa des pièces notifiées par les soins de celui-ci au chef de la maison classée. On n'emploie pas à cet effet le ministère d'un huissier, mais une simple lettre recommandée avec accusé de réception.

D'après l'article 5 du décret, le Directeur de l'Enregistrement doit être avisé : la précaution est bien inutile puisque le secrétaire est un agent de son Administration.

L'appel peut être interjeté, par le chef de la maison classée ou le directeur de l'Enregistrement, dans le délai d'un mois à partir de la notification ; il se forme soit par déclaration au secrétariat, soit par lettre recommandée.

L'appelant dépose dans le mois un mémoire timbré, avec ses pièces à l'appui, et il lui en est délivré récépissé. Si l'appel emane du directeur de l'Enregistrement, l'intimé est avisé, et jouit du même délai pour prendre sur place communication du dossier et formuler ses observations ; après quoi le tout est transmis à la Commission supérieure, sans que la Commission départementale soit appelée à formuler son avis. Tous ces délais se calculent comme les délais de procédure ; ils ne comprennent ni le « dies a quo » ni le « dies ad quem ».

L'appel dont est saisie la Commission supérieure ne suspendant pas la perception de l'impôt, celle-ci doit être effectuée jusqu'à ce qu'intervienne une décision définitive, confirmant ou infirmant la précédente.

La Commission supérieure comprend deux membres de l'Administration, trois délégués de la réunion des présidents des Chambres de commerce et deux représentants des syndicats intéressés. Chacun est en principe doublé d'un suppléant.

Les fonctions de secrétaire sont remplies par un agent de l'administration de l'Enregistrement qui ne prend aucune part aux délibérations.

La procédure est purement écrite, les intéressés ne sont pas admis à se faire défendre verbalement ou à se défendre en personne, ils doivent se borner à déposer des mémoires supplémentaires.

La Commission nomme un rapporteur pour chaque affaire; elle peut comme conséquence de l'effet dévolutif de l'appel, ordonner les compléments d'enquête qu'elle juge nécessaires. Elle statue lorsqu'elle juge l'affaire en l'Etat, la présence d'au moins quatre membres est nécessaire.

Les conditions de validité de la décision sont d'ailleurs les mêmes que pour la Commission départementale. Le décret porte expressément qu'elle doit être motivée.

La notification se fait aux intéressés par lettre recommandée, avec avis de réception, et avis est en même temps

donné au Directeur départemental de l'Enregistrement, ainsi qu'à la Commission qui a rendu la décision attaquée.

Les décisions de la Commission supérieure sont définitives. Elles ne peuvent être attaquées devant le Conseil d'Etat que pour excès de pouvoir ou violation de la loi.

Le délai du recours est de deux mois, à compter de la notification à partie (article 24 de la loi du 13 avril 1900).

Le pourvoi doit être signé et écrit sur papier timbré, mais la formalité de l'enregistrement, quoique obligatoire, peut être donnée en débet (Loi du 17 avril 1906, art. 4). La requête doit contenir l'exposé des faits, les moyens et conclusions du requérant. Elle peut être présentée directement, sans avoir recours au ministère d'un avocat, si elle se fonde sur l'excès de pouvoir, mais non si elle se base sur la violation de la loi.

L'excès de pouvoir comprend l'incompétence et la violation des formes. Il y a incompétence lorsque la Commission est sortie des limites dans lesquelles la loi a circonscrit son autorité. Le vice de forme équivaut en somme à l'incompétence, puisque les formalités substantielles exigées pour l'accomplissement des actes sont, au fond, des limitations à la compétence administrative. Il peut d'ailleurs y avoir difficulté sur le point de savoir si une formalité est substantielle. Ne rentrent dans cette catégorie que celles expressément exigées par la loi ou le décret, mais non celles prescrites par une circulaire ministérielle.

La violation de la loi s'entend de la violation de toute prescription légalement obligatoire pour l'Administration (Lafferière, Traité de la juridiction administrative. tome II, p. 510).

Le Conseil d'Etat n'a pas, en fait, à reviser l'appréciation de la Commission ; il supprime ou il maintient sa décision ; il ne la réforme pas.

La loi ne dit pas ce qui se passera si la décision est annulée. Nous pensons que les Commissions sont au fond des organes administratifs plutôt que des tribunaux véritables ; pour employer la terminologie adoptée par M. Jèze (Les principes généraux du droit administratif, 2e édition, 1914), leurs décisions sont plutôt des actes-conditions que des actes juridictionnels ; elles investissent l'établissement du « status » d'établissement de luxe. Par suite, leur retrait

crée donc pour l'avenir une nouvelle situation qui est celle d'établissement ordinaire ; c'est à l'Administration, si elle le juge à propos, de provoquer une nouvelle décision de classement, mais elle n'y est pas tenue.

Il semble bien que la Commission supérieure soit directement compétente pour connaître de la demande présentée à cet effet.

Revision du Classement

En raison des variations incessantes de la matière imposable, il était nécessaire de reviser fréquemment les décisions pour éviter des abus et des injustices. Les faits qui donnent lieu à la taxation sont essentiellement variables, suivant les circonstances économiques, les changements dans la direction de l'établissement ou les caprices de la mode : telle maison classée à juste titre hier, ne doit plus l'être aujourd'hui, ou réciproquement.

C'est pourquoi l'article 28 de la loi, complété par l'article 11 du décret, autorise les intéressés ou le directeur de l'Enregistrement à se pourvoir en revision au bout d'une année révolue. La nouvelle demande est portée devant la Commission qui a rendu la première décision, même si c'est la Commission supérieure, ce qui semble prouver, conformément à notre avis, qu'on s'adresse à une autorité administrative plutôt qu'à un véritable juge. Les demandes sont instruites selon les formes ordinaires. L'emploi du mot « revision » ne doit pas induire en erreur ; il ne s'agit pas en effet de rétracter la précédente décision, mais d'en prendre une nouvelle, qui n'aura de conséquences que pour l'avenir. Les deux décisions régissent chacune une période de temps différente. Le classement régulier a produit ses effets, les taxes ont été perçues à juste titre et ne seront pas répétées ; mais, désormais, elles ne doivent plus être acquittées.

Classement d'Office

En compensation des charges qu'il leur impose, l'article 28 de la loi accorde aux seuls établissements classés le privilège de prendre, dans toutes les formes de la publicité, la qualification d' « établissements de luxe ou de premier ordre ». Toute infraction entraîne le classement d'office.

Si la sanction est rigoureuse, il est possible qu'elle ne sera que rarement appliquée, car les autres établissements peuvent, tout en se gardant d'employer les termes susvisés, trouver dans le vocabulaire de la publicité assez de formules équivalentes, susceptibles d'attirer le client sans danger de taxation.

Ajoutons qu'étant donnée la mentalité de la majeure partie de la bourgeoisie française, l'établissement bénéficiaire de la faveur fiscale aura intérêt à ne pas s'en vanter : ce serait placer sur son chemin un véritable épouvantail, détournant touristes et voyageurs.

§ III

De la perception

Le chef de l'établissement classé doit tenir le livre spécial, et y inscrire les recettes passibles de la taxe. Toutefois, les énonciations relatives à la nature et au prix des objets vendus, sont remplacées par des indications appropriées à la nature des opérations commerciales effectuées (Décret du 29 mars 1918, art. 20-2°).

L'Administration de l'Enregistrement ne semble admettre qu'un seul moyen de paiement de la taxe, qui est la perception pour le compte du Trésor, à charge de versement mensuel sur extraits (Instruction 3532, p. 27) ; mais le Conseil d'Etat ne paraît pas s'être rallié à cette opinion restrictive, car l'article 21 du décret crée des timbres mobiles pour l'acquittement de la taxe de 10 % prévue par les articles 27 et 28 de la loi.

Les commerçants peuvent donc à notre avis choisir le mode qui leur plait, mais l'autorisation est de droit, sans qu'il soit même besoin de prévenir l'Administration.

CALCUL DE LA TAXE

L'impôt se calcule conformément aux articles 1 et 2 de la loi du 22 mars 1918 sur les paiements supérieurs à 1 franc, dont le montant est arrondi de franc en franc. Le prix des dépenses payées en même temps est cumulé pour la perception.

Pour les pénalités et le contentieux, nous ne pouvons que nous référer aux explications déjà fournies, car le dernier alinéa de l'article 28 de la loi du 31 décembre 1917 rend applicables à la taxe qu'il institue, toutes les dispositions des articles 24, 25 et 26.

§ IV

Exemptions

En principe aucune exception ne saurait être faite en raison de la personnalité du client. Toutefois, par mesure de faveur, le Ministre des Finances a autorisé les membres des armées alliées à acquitter l'impôt en raison de leurs dépenses personnelles, au moyen de tickets spéciaux qui leur sont remis jusqu'à concurrence d'une certaine somme par leurs services.

QUATRIÈME PARTIE

Appréciation générale de l'institution

Nous sommes sûrs de n'être contredits par personne en observant que les impôts sur les paiements, et en particulier la taxe de luxe, ont été fort mal accueillis par l'opinion publique.

Il était difficile qu'il en fût autrement, étant donnés les nombreux défauts d'organisation que nous avons signalés au fur et à mesure de notre étude. La loi du 31 décembre 1917 a été votée trop hâtivement et doit être remaniée : voilà un fait certain et incontesté.

Mais, où l'opinion publique se divise, c'est lorsqu'il s'agit d'arrêter le programme des modifications à y apporter. Faut-il se contenter d'un changement du mode d'application ? Doit-on aller jusqu'à la suppression radicale des nouveaux impôts ou de partie d'entre eux ?

Si l'on n'écoutait que ceux qui les paient ou les font payer, la solution serait très simple évidemment. Mais nous devons considérer l'intérêt général de la nation et étudier la question au point de vue moral, économique et financier.

On reproche en général, au système actuel, sa complication : nous avons déjà fait connaître sur ce point notre avis, et nous pensons qu'une loi qui doit être appliquée par le premier venu ne saurait être obéie qu'à la condition d'être claire et simple.

Mais c'est principalement à l'occasion de la taxe somptuaire que les polémiques ont été et sont toujours extrêmement violentes. La grande majorité des commerçants, presque tous les quotidiens, ont continuellement manifesté leur hostilité à l'égard de cette fiscalité particulière. L'abrogation des articles 27 et 28 de la loi du 31 décembre 1917 a été réclamée par les Chambres de

commerce, et le combat est actuellement mené par M. Charles Leboucq, député de Paris.

A première vue, cette hostilité générale peut paraître étonnante et il semble bien que, dans un Etat démocratique comme le nôtre, la taxation des dépenses superflues ne puisse être en principe sérieusement discutée.

Deux raisons peuvent cependant être données de cette tendance : l'une accidentelle et de forme, l'autre permanente et de fond.

En la forme, et pour les esprits superficiels, les injustices flagrantes de la réglementation actuelle, le déficit considérable, par rapport aux prévisions budgétaires, condamnent radicalement la taxe de luxe.

Nous n'hésitons pas à conclure que l'assiette de l'impôt, telle qu'elle est établie actuellement, est détestable. Non contente de frapper brutalement un acheteur rebelle à toute charge apparente, la loi, en faisant du commerçant le collecteur de l'impôt, provoque les conflits les plus regrettables, et l'absence pratique du contrôle favorise naturellement la concurrence la plus déloyale. La prime à la fraude est considérable, ce qui est dangereux pour la moralité publique.

Le texte actuel ne peut continuer à rester en vigueur : voilà qui apparaît de toute évidence.

Cependant, quant au fond, les commerçants s'en prennent directement à l'imposition du luxe qui, à leur avis, brise la production française spécialisée justement dans les industries somptuaires. Cette critique est plus sérieuse et nous verrons si elle est de nature à faire supprimer l'impôt, ou si des palliatifs ne peuvent pas être apportés aux fins d'en atténuer la portée.

Dans les milieux parlementaires, on est très divisé. Le principe même de la taxe est particulièrement combattu par les représentants des grandes villes et surtout de Paris ; il est au contraire soutenu par les ruraux. C'est qu'en effet il s'agit avant tout d'une question électorale : qui peut souffrir de l'impôt ? les industries de luxe cantonnées dans les grands centres ; qui le paie ? les riches ou les gaspilleurs que la campagne n'attire guère pendant la majeure partie

de l'année. Ceci explique bien des choses. L'intérêt électoral est de première importance ; les considérations économiques mises en avant ne sont pas à négliger, mais elles servent surtout de prétexte ; quant au côté financier de la question, il n'intéresse guère les réformateurs qui, tout en se rendant compte de la nécessité de déplacer un fardeau impossible à supprimer, préfèrent ne pas trop insister sur ce point délicat.

La loi n'était pas encore entrée complètement en application que MM. Bokanowski et Leboucq en demandaient déjà la réformation.

D'après la proposition Bokanowski (Chambre, Doc. parl., Annexe 4667, p. 1239) déposée le 14 mai 1918, le principe de la taxation du mouvement des affaires subsisterait, mais les articles 18 à 28 de la loi du 31 décembre 1917 seraient abrogés, comme constituant une entrave à l'activité économique, tant en raison de leur principe qu'à cause du formalisme nécessaire à leur application. L'auteur fait d'ailleurs successivement le procès de toutes ces dispositions; c'est ainsi qu'il signale les inconvénients déjà soulignés (brutalité de l'impôt, mauvaise classification, fraudes considérables). Pour remplacer les taxes actuelles, il propose un impôt sur le chiffre global des affaires, atteignant non seulement les commerçants, mais encore les agriculteurs, et généralement frappant toutes les opérations faites dans un but lucratif.

Le taux serait essentiellement variable, selon les besoins du fisc, et même selon la nature des professions et des produits vendus. La proposition n'est donc pas absolument incompatible avec le principe de la taxe somptuaire. Elle a le grave inconvénient d'augmenter les frais généraux de l'intermédiaire et de grever d'autant plus les produits, qu'ils passent en des mains plus nombreuses.

A notre connaissance, ce projet de réforme n'a pas encore été rapporté. Peut-être y aurait-il lieu de l'examiner sérieusement, car il paraît concilier à la fois l'intérêt du commerce en atténuant la visibilité de l'impôt, et les principes de la morale économique, en autorisant la discrimination des opérations, selon leur nature.

Mais l'attention a principalement été appelée sur les propositions de M. Charles Leboucq, déposées le 7 mai 1918

(Chambre, annexe 4645), et renouvelées le 4 octobre suivant (annexe 5040). Cependant, au moment où nous écrivons, la Commission de législation fiscale ne paraît pas encore les avoir examinées.

C'est à la taxe de luxe uniquement, que le député de Paris s'en prend. Il répète les critiques générales déjà exposées, et lui reproche en outre d'être antidémocratique, frappant plus lourdement le pauvre que le riche.

Nous avouerons, en passant, ne pas très bien comprendre ce dernier reproche dans le principe au moins.

Après avoir exposé les doléances des patrons et des ouvriers menacés par l'impôt somptuaire, M. Leboucq demande sa suppression radicale. Il reconnaît d'ailleurs les difficultés du remplacement, repoussant les impôts généraux sur les transactions comme trop compliqués, l'impôt sur le commerce de détail comme impopulaire et irrégulièrement lourd, il propose d'instituer une taxe dite de guerre, sur toutes les recettes commerciales, industrielles et agricoles, à l'exception de celles se rapportant à la fabrication du pain.

La perception serait assurée par l'inscription obligatoire sur un carnet spécial, avec menaces de taxation d'office en cas d'insuffisance. Aucun moyen de contrôle n'est indiqué et c'est une grave lacune. D'ailleurs, l'ensemble de la proposition établit nettement les intentions destructrices de l'auteur, et l'insuffisance des moyens de remplacement exposés ; on pourrait la résumer ainsi : supprimons en toute hâte la taxe de luxe et mettons à la place un impôt quelconque à organiser, le Ministre des Finances se débrouillera bien pour trouver quelque chose.

Sans discuter à cet endroit l'opportunité du maintien de l'impôt, nous prétendons que sa suppression doit être avant tout subordonnée à la création de ressources correspondantes sérieusement étudiées. C'est une détestable méthode que de tailler sans recoudre.

Conclusion

Les taxes sur les paiements, telles qu'elles sont organisées, ont le gros avantage de supprimer le grave problème de l'incidence de l'impôt qui est supporté par l'acheteur, sans recours contre personne.

Mais cette qualité théorique constitue un réel élément d'infériorité au point de vue pratique, étant donnée notre mentalité.

C'est pourquoi il convient de revenir au vieux principe de l'anesthésie fiscale. Notre démocratie, si fière cependant de ses conquêtes morales, n'en est pas encore arrivée au paiement volontaire de l'impôt. Le contribuable français rejette sans vergogne sur son voisin le fardeau des dépenses publiques ; bien mieux, il semble éprouver un réel plaisir à frauder le Trésor, et l'on entend couramment des gens fort scrupuleux en affaires déclarer « qu'il est naturel de voler l'Etat ».

On ne saurait aller à l'encontre d'une tendance aussi caractérisée, et c'est s'illusionner que de penser lutter contre les mœurs. Aussi, les commerçants, qui ne tardent jamais à comprendre leur véritable intérêt, ont cherché un moyen qui leur permette de ménager leur clientèle tout en respectant les droits du fisc. Ils y sont parvenus en prenant, en apparence au moins, l'impôt à leur compte. Les journaux ont publié des quantités d'annonces dans ce sens, et l'Administration a approuvé le procédé. (Réponse du Ministre à la question 24.367, posée par M. Marc Réville, député. — « Journal Officiel » — débats séance du 22 novembre 1918, page 3.139.)

On en arrive ainsi, soit à faire rentrer l'impôt dans les frais généraux, ce qui est contraire sinon au texte, tout au moins à l'esprit général de la loi, soit à majorer le prix de vente d'une somme correspondant au droit pour n'afficher que le total, ce qui est plus régulier.

De toute façon, le Trésor n'y perd rien, et la mission du commerçant collecteur est singulièrement facilitée ; l'une des principales critiques dirigées contre le système actuel tombe ainsi d'elle-même.

Pourquoi alors ne pas achever l'évolution imposée par les circonstances, en généralisant l'emploi du procédé. Le commerçant serait atteint en raison de ses ventes et majorerait ses prix en conséquence ; le public paierait le même impôt, mais sans le savoir, et c'est une considération d'ordre psychologique dont l'importance pratique est considérable.

Les moyens de perception de l'impôt doivent être simplifiés, pour que le caissier, par référence à un tableau ou barème, et au moyen d'une simple opération arithmétique, le calcule instantanément.

Le livre spécial pourrait avantageusement être remplacé par le journal de caisse, qui recevrait les additions nécessaires, et dont la tenue deviendrait obligatoire en droit comme elle l'est déjà en fait. Les peines du faux en écritures de commerce seraient appliquées en cas de dissimulation frauduleuse sur ce document.

Le contrôle serait singulièrement facilité si l'impôt était exigible sur la vente et non sur le paiement, car il est plus facile aux vérificateurs de saisir la première opération, qui se manifeste par la tradition d'un objet plus ou moins volumineux, que la numération des espèces, qui s'opère en un instant.

Dans le même but, l'objet pourrait être taxé à la sortie de l'usine de gros, s'il est fabriqué dans des établissements spéciaux peu nombreux et, par suite, faciles à surveiller. A défaut, une vignette devrait être apposée sur la marchandise, pour établir matériellement le paiement de l'impôt par le vendeur ou l'acheteur, sèlon le principe adopté. C'est ce qui se fait actuellement pour la perception des taxes recouvrées par l'Administration des Contributions Indirectes (spécialités pharmaceutiques, bougies, etc.).

Enfin, l'aggravation des pénalités est de toute nécessité. On ne saurait être trop rigoureux si l'on veut obtenir la justice fiscale, c'est-à-dire le paiement par tous, quelle que soit leur mentalité.

Reste le principe de la taxe de luxe.

Nous persistons à penser qu'une différenciation est nécessaire, selon la nature des achats, et que l'imposition du vrai luxe est pleinement conforme aux notions de la moralité.

Il nous semble impossible, alors que nous percevons des

taxes sur des produits nécessaires à l'existence, de ne pas surgréver ceux qui servent à la satisfaction des jouissances particulières plus ou moins saines.

Mais, bien entendu, seul le véritable superflu doit être atteint. Le principe ne peut être appliqué qu'avec une classification très soignée. Peut-être même conviendrait-il d'établir des différences et de reconnaître l'existence du demi-luxe tarifé à un taux intermédiaire.

Admettre l'impôt sur le chiffre d'affaires, c'est au contraire frapper aveuglément. L'employé ou l'ouvrier, achetant leurs aliments ou leurs vêtements indispensables, sont atteints comme la mondaine qui s'offre une parure nouvelle. Bien plus même ; c'est un fait d'expérience, que les matières d'usage courant sont vendues par des quantités de détaillants, tandis que le commerce des objets de luxe est beaucoup plus resserré ; le rôle des intermédiaires est donc plus important pour les objets de première nécessité dont le prix subirait une majoration d'autant plus sensible.

Certains articles frappés dans la matière première, comme à l'occasion des multiples transmissions qui les amènent en la possession du consommateur, supporteraient jusqu'à sept ou huit fois l'impôt.

D'un autre côté, l'impôt général sur les affaires n'entend ménager personne, et il n'est pas jusqu'aux privilèges séculaires de l'agriculture qui ne doivent être supprimés. Telle est bien la conclusion à laquelle arrive M. Leboucq, député de Paris.

Tous les produits agricoles, à l'exception du blé, doivent payer leur tribut, et ceci ne nous paraît pas très rassurant pour l'avenir des campagnes. Les commerçants se plaignent du travail que leur occasionne la perception des taxes actuelles ; voit-on nos paysans obligés de tenir une comptabilité régulière de leurs ventes faites sur les marchés pour permettre le contrôle du fisc ? D'ailleurs, si celui-ci a médiocrement réussi dans la chasse qu'il a entreprise contre les transactions commerciales, que sera-ce lorsqu'il s'adressera aux opérations agricoles ?

A notre avis, le seul argument sérieux qu'on puisse retenir contre le principe de l'impôt somptuaire consiste dans la possibilité d'un préjudice apporté à certaines de nos plus

belles industries nationales mises en état d'infériorité par rapport à leurs concurrents étrangers.

Mais, ici encore, le mal n'est point sans remède ; nous pouvons ménager notre commerce en utilisant convenablement la barrière douanière actuellement existante.

La taxe somptuaire ne doit pas être payée par les étrangers en raison des objets qu'ils exportent ; ce résultat peut être obtenu, soit que l'impôt perçu normalement soit restitué à la sortie sur justification de son paiement, soit qu'on accorde le crédit des droits. La réglementation des douanes prévoit dans certains cas de semblables privilèges ; il suffirait de les approprier au nouvel état de choses et de modifier l'arrêté du 23 mars 1918.

Inversement, il est de toute nécessité que les acheteurs français ne puissent, en faisant un voyage à l'étranger, éviter les impôts qui grèvent leurs concitoyens ; ceux-ci doivent être perçus à l'entrée, lors de la visite douanière ; la chose n'est certes pas impossible.

En ce qui concerne les consommations faites par les étrangers, dans l'intérieur même du pays, il ne saurait être pratiquement question de les dégréver. Mais lorsqu'on franchit la frontière, le changement des conditions économiques est tel, que la surcharge résultant de l'impôt passe inaperçue, si on ne l'affiche pas brutalement sur chaque note comme cela se fait actuellement. Qu'est-ce que l'addition d'un décime par franc à une note de millionnaire étranger, si elle n'est pas annoncée à plaisir comme impôt spécial ? D'ailleurs, au besoin, le taux de la taxe pourrait être réduit de moitié, et nous ne croyons pas être contredit de ceux qui vivent en contact avec les réalités, en disant que le rendement ne serait peut-être pas diminué proportionnellement.

Enfin, dans l'intérieur même du pays, nous ne croyons pas que ceux qui ont vraiment envie d'objets de luxe, et qui ont les moyens de les payer, soient arrêtés par une majoration incorporée au prix de la marchandise.

Mais il faut, avant tout, remanier les tableaux, de façon à ce que l'article de qualité supérieure ne paie qu'un faible droit. La règle de la taxation du prix total ne saurait être maintenue que pour les objets de luxe par nature.

Jusqu'à présent, la tâche des réformateurs a été facile ;

ils se sont bornés à attaquer les taxes nouvelles, aux applaudissements de ceux qui les paient ou les font payer. La loi du 31 décembre 1917 prête à bien des critiques et tous se plaisent à en exposer les défauts.

Mais l'organisation pratique des taxes de remplacement n'est point chose aisée. Le déficit budgétaire n'est que trop réel ; l'état moderne réclame des victimes et aucune catégorie sociale, aucun groupement corporatif ne brigue l'honneur du choix. La question fiscale se réduit donc à une question d'intérêts, et voilà pourquoi la solution la plus équitable et la plus logique sera néanmoins vivement critiquée.

Il nous semble que les taxes actuelles, après que les remaniements nécessaires auront été apportés, vaudront bien l'impôt sur les affaires proposé. Leur rendement, insuffisant au début, s'est considérablement accru au cours des derniers mois de novembre et de décembre ; il fléchira sans doute temporairement jusqu'à ce que la question soit solutionnée, car beaucoup de simples s'imaginent, à la lecture des journaux signalant la campagne en vue de la suppression, que celle-ci est un fait accompli, et s'abstiennent de toute perception ; mais, en raison de cette explication, le fléchissement prévu sera dénué de toute signification théorique.

Le projet gouvernemental, s'il diminue d'un côté le rendement en abrogeant certaines règles injustes, l'accroîtra rapidement par la facilité et la rigueur de la répression.

Cependant, s'il plaît au Parlement de se laisser entraîner dans d'autres voies, nous ne pourrons évidemment que nous conformer à ses ordres. L'essentiel est de comprendre les besoins du Trésor, de connaître leur étendue, et chercher à les satisfaire sans reculer devant les protestations inévitables des victimes nécessaires. Un grand Français disait, il y a un peu plus d'un an : « Je fais la guerre ». Pour faire la paix, ses collaborateurs, même les plus humbles, doivent être aussi déterminés que lui dans la poursuite du but nouveau qu'imposent les circonstances actuelles.

Que parlementaires et économistes discutent donc une fois de plus, c'est leur rôle et leur raison d'exister, mais qu'après avoir arrêté en toute connaissance de cause leur

plan de réorganisation, ils donnent au corps administratif le temps et les moyens d'appliquer la loi votée, en en combinant les principes avec les nécessités de la pratique. Que ceux qui commandent se prononcent rapidement et clairement ; mais, surtout, qu'ils s'inspirent uniquement des besoins de l'Etat, des facultés des citoyens et des principes de la justice.

Vu et Approuvé :
Rennes, le 10 Février 1919.
Le Président de la thèse,
J. THÉLOHAN.

Vu :
Rennes, le 13 Février 1919.
Le Doyen,
Ch. TURGEON.

Vu et permis d'imprimer :
Rennes, le 17 Février 1919.
Le Recteur.
L. GÉRARD-VARET.

TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES.

ANNEXE I.

LOI DU 31 DECEMBRE 1917.

(*Journal officiel du 1er janvier 1918*).

.....

ART. 18. — A l'expiration d'un délai de trois mois après la promulgation de la présente loi, le tarif du droit proportionnel de timbre établi par l'article 1er de la loi du 5 juin 1850 et applicable aux effets négociables ou de commerce autres que ceux tirés de l'étranger sur l'étranger et circulant en France, ainsi qu'aux écrits visés par l'article 4 de la loi du 19 février 1874, est fixée à vingt centimes (20 centimes) par 100 francs ou fraction de 100 francs.

Le droit proportionnel de 15 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs prévu au second alinéa de l'article 2 de la loi du 5 juin 1850 est porté à soixante centimes (60 centimes) par 100 francs ou fraction de 100 francs.

Toutefois, les effets négociables ou de commerce souscrits en France, tirés sur l'étranger, et payables hors de France, resteront soumis au droit de timbre d'après le tarif édicté par la loi du 5 juin 1850.

ART. 19. — A l'expiration du même délai, une taxe de vingt centime (0 fr. 20) par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décime, sera perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, constatant des payements ou des versements de sommes, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce. En ce qui concerne lesdits titres, la taxe est substituée au droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge de sommes.

ART. 20. — Sont seuls exemptés de la taxe de 20 centimes par 100 francs et continuent d'être soumis, chacun en ce qui les concerne, aux droits de timbre en vigueur :

1° Les titres constatant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion ;

2° Les acquis inscrits sur les chèques ainsi que sur les lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce assujettis au droit proportionnel de timbre ;

3° Le renouvellement de lettres de change, billets à ordre et autres effets de commerce, qui reste soumis aux droits établis par l'article 1er de la loi du 5 juin 1850 ;

4° Les quittances ou reçus de 10 francs et au-dessous, quand il ne s'agit pas d'un acompte ou d'une quittance finale sur une plus forte somme ;

5° Les quittances énumérées dans l'article 20, 3e et 4e paragraphes de la loi du 23 août 1871 ;

6° Les reçus délivrés par les banques aux clients titulaires de comptes de dépôts, ainsi que les reçus donnés par lesdits titulaires, lorsqu'ils ont exclusivement pour objet de constater les versements ou les retraits effectués par les clients au crédit ou au débit de de leur propre compte ;

7° Les quittances ou reçus de sommes déposées ou consignées chez des officiers publics ou ministériels en leur dite qualité, lorsqu'elles n'opèrent pas vis-à-vis des tiers la libération des déposants et les décharges que donnent les déposants ou leurs ayants cause auxdits officiers publics ou ministériels, lorsque la remise des sommes consignées ou déposées est faite.

ART. 21. — Le droit prévu à l'article 19 est dû pour chaque reçu, décharge, quittance ou acte constatant un payement. Il peut être acquitté par l'apposition de timbres mobiles dont les conditions d'emploi seront déterminées par un règlement d'administration publique.

Les dispositions des articles 20 et 21 de la loi du 11 juin 1859 sont applicables aux titres sur lesquels les timbres mobiles auront été apposés. Une remise de 2 % sur le timbre est accordée, à titre de déchet, à ceux qui feront timbrer préalablement leurs formules de quittances ou décharges de sommes.

ART. 22. — Toute contravention aux dispositions de l'article 19 ou du règlement d'administration publique prévu à l'article 21 sera punie d'une amende de 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

L'impôt est à la charge de la partie qui aura effectué le payement ou le versement ; néanmoins, la personne qui a donné quittance, reçu ou décharge en contravention de l'article 19 est tenue personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, du montant des droits, frais et amendes.

Les contraventions sont constatées et poursuivies dans les formes prescrites et par les agents désignés par l'article 23 de la loi du 23 août 1871. Il est attribué à ces agents un dixième des sommes recouvrées.

ART. 23. — A l'expiration d'un délai de trois mois après la promulgation de la présente loi, le payement de la vente au détail ou à la consommation de toutes marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques est frappé, au profit de l'Etat, lorsque ce payement dépasse 150 francs, d'une taxe de 20 centimes par 100 francs ou fraction de 100 francs, sans addition de décimes.

La dite taxe est également perçue sur tous les titres, de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, qui pourraient être remis par le vendeur en constatation des payements effectués inférieurs à 150 francs, mais supérieurs à 10 francs.

Dans les cas ci-dessus, la taxe remplace le droit de timbre établi par les articles 18 de la loi du 23 août 1871 et 28 de la loi du 15 juillet 1914 sur les titres emportant libération, reçu ou décharge des sommes.

Est soumis à la taxe le payement de marchandises importées, lorsque ces marchandises sont destinées aux consommateurs.

En sont exempts les payements de livraisons à l'étranger de marchandises fabriquées ou produites en France.

Les mesures nécessaires pour assurer le payement de la taxe sur les payements de marchandises importées ainsi que la franchise de l'impôt sur les payements d'objets exportés seront réglées par des arrêtés du ministre des Finances.

ART. 24. — L'impôt établi par l'article précédent est à la charge de l'acquéreur ou du consommateur et doit être versé lors du payement total ou partiel du prix.

La perception de la taxe sera constatée dans les conditions prescrites par un règlement d'administration publique.

ART. 25. — Le commerçant est tenu de représenter tant au siège de son principal établissement que dans ses agences ou succursales, aux agents de l'enregistrement et à tous autres agents spéciaux des finances, un livre spécial dont la forme sera déterminée par un règlement d'administration publique.

Tout refus de communication sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

Le règlement d'administration publique prévu à l'article 21 déterminera les lieux et les époques de versement de l'impôt au bureau administratif compétent, la forme des quittances à délivrer, ainsi que toutes les autres mesures nécessaires pour l'exécution des dispositions contenues dans le présent article et dans les articles 23 et 24.

Art. 26. — Tout vendeur, tout acquéreur ou consommateur qui auront contrevenu aux dispositions des articles 23, 24 et 25 de la présente loi ou du règlement d'administration publique seront punis d'une amende de 6 % de la somme sur laquelle l'impôt n'aura pas été régulièrement acquitté, sans que cette amende puisse être inférieure à 50 francs en principal.

Le recouvrement du droit simple est poursuivi contre le vendeur, sauf le recours de celui-ci contre l'acquéreur ou consommateur.

L'amende prévue au paragraphe 1er du présent article pourra, à chaque récidive, être majorée de 25 %.

Les contraventions sont constatées au moyen de procès-verbaux par les agents de l'enregistrement, les officiers de police judiciaire, les agents de la force publique, ceux des contributions directes, des contributions indirectes, des douanes et des octrois. Il leur est attribué un dixième des amendes recouvrées.

L'action de l'administration se prescrit par trois ans à compter de la découverte de l'infraction.

Les instances sont introduites et jugées suivant les formes prescrites par l'article 76 de la loi du 28 avril 1816.

Art. 27. — Trois mois après la promulgation de la présente loi, une taxe de 10 % sera instituée sur le payement des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, offerts au détail ou à la consommation sous quelque forme et dans quelque condition que ce soit, par un commerçant ou par un non-commerçant, si ces marchandises, denrées, fournitures ou objets sont classés comme étant de luxe.

La désignation des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques soumis à la taxe de 10 % sera faite par une loi après avis d'une commission constituée par décret.

En cas de vente publique, le droit d'enregistrement perçu sur le procès-verbal sera porté à 10 % du prix des marchandises et objets de cette catégorie. La dite majoration ne sera toutefois pas appliquée dans le cas de vente par licitation forcée.

Toute transaction portant sur une marchandise ou un objet de luxe, quel qu'en soit le prix, est obligatoirement constatée, lorsque le vendeur est commerçant, par l'inscription sur un livre de commerce agréé par l'administration. Le vendeur non-commerçant devra délivrer quittance.

Toutes les dispositions des trois derniers paragraphes de l'article 23 et celles des articles 24, 25 et 26 de la présente loi sont applicables à la taxe de 10 % prévue au présent article.

Toutefois, la perception de la taxe sera toujours constatée par l'apposition de timbres mobiles sur l'écrit libératoire délivré par le commerçant.

Art. 28. — 1° Les dépenses afférentes au logement ou à la consommation sur place de boissons et denrées alimentaires quelconques seront passibles d'une taxe de 10 % lorsqu'elles seront effectuées dans un établissement qui, en raison de la catégorie de sa clientèle, de son mode d'exploitation, de l'élévation de ses prix de base et de son importance sur la place, peut être considéré comme établissement de luxe.

2° Le classement desdits établissements sera opéré par une commission de département, composée de trois commerçants désignés par le ou les tribunaux de commerce, deux représentants du Syndicat du Commerce intéressé, d'un délégué du ministre du Commerce, d'un délégué du ministre des Finances.

3° La commission élit son président et prend ses décisions à la pluralité des voix. La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions. Chaque décision est notifiée au chef de la maison ou de l'établissement classé par lettre recommandée, avec accusé de réception.

4° Dans un délai d'un mois à dater de cette notification, appel peut-être interjeté, soit par le chef d'établissement, soit par le directeur de l'enregistrement.

5° Les appels sont portés devant une commission supérieure composée de :

Un délégué du Ministre du Commerce, président ;

Un délégué du Ministre des Finances ;

Trois membres désignés par la réunion des présidents de chambres de commerce ou, à défaut, par le Ministre du Commerce ;

Deux membres désignés par les Syndicats du commerce exercé par l'établissement classé.

6° La commission supérieure statue sur mémoire. Ses décisions ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat. Mais l'intéressé et le directeur de l'enregistrement peuvent, après une année révolue, réclamer de la commission un nouvel examen, et ainsi d'année en année.

7° Un décret déterminera les conditions du fonctionnement des commissions de département et de la commission supérieure.

8° Seuls, les établissements classés et soumis comme tels à la taxe de 10 % auront le droit de prendre dans les enseignes, réclames, annonces, guides, publications, etc., la qualification d'établissements de luxe ou de premier ordre, toute infraction entraînant le classement d'office.

Toutes les dispositions des articles 24, 25 et 26 de la présente loi sont applicables à la taxe prévue au présent article.

.....

ANNEXE II

DECRET DU 29 MARS 1918

(Journal officiel du 30 mars 1918)

LE PRÉSIDENT DE LA RÉPUBLIQUE,

Sur le rapport du Ministre des Finances ;

Vu les articles 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 et 28 de la loi du 31 décembre 1917, ainsi conçus :

.....

Vu la loi du 23 août 1871 ;

Vu la loi du 15 juillet 1914 ;

Vu l'avis du Ministre du Commerce et de l'Industrie ;

Le Conseil d'Etat entendu,

DÉCRÈTE :

TITRE PREMIER

Taxe sur les titres constatant des payements ou des versements faits, soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce.

ARTCLE PREMIER. — La taxe établie par l'article 19 de la loi du 31 décembre 1917 sur les titres constatant des payements ou des versements de sommes soit à des non-commerçants pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce est acquittée au moyen de l'apposition de timbres mobiles sur les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés.

Il est créé pour l'acquittement de la taxe de 20 centimes pour 100 prévue aux articles 19 et 23 de la loi des timbres mobiles représentant les valeurs suivantes :

0 fr. 20, 0 fr. 40, 0 fr. 60, 0 fr. 80 ; 1 franc, 1 fr. 20, 1 fr. 40, 1 fr. 60, 1 fr. 80, 2 francs, 4 francs 6 francs, 8 francs, 10 francs, 20 francs, 40 francs et 100 francs.

Ces timbres sont conformes au modèle annexé au présent décret. Leur couleur peut être modifiée par arrêté du Ministre des Finances.

Le Ministre des Finances détermine également le type des timbres à l'extraordinaire qu'il estimerait y avoir lieu de créer pour une ou plusieurs des valeurs prévues ci-dessus.

Art. 2. — Les timbres sont immédiatement oblitérés par l'apposition à l'encre noire, en travers des timbres, de la signature du créancier ou de celui qui donne reçu, ainsi que de la date de l'oblitération.

Cette signature peut être remplacée par une griffe, apposée à l'encre grasse, faisant connaître le nom ou la raison sociale du créancier, sa résidence, et la date de l'oblitération du timbre.

Art. 3. — Les ordonnances, taxes, exécutoires et généralement tous mandats payables sur les caisses publiques, les bordereaux, quittances, reçus ou autres pièces, peuvent être revêtus du timbre mobile par les agents chargés du payement. Le timbre est oblitéré au moyen d'une griffe par ces agents, qui demeurent responsables des contraventions commises à raison des pièces acquittées à leur caisse.

Les Sociétés et Compagnies, assureurs, entrepreneurs de transports et tous autres assujettis aux vérifications des agents de l'Enregistrement, par l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et par les lois antérieures ou postérieures, peuvent également, sous leur responsabilité, user de la même faculté, en ce qui concerne les actions, obligations, dividendes et intérêts payables au porteur, les rentes sur l'étranger, ainsi que toutes autres pièces de dépenses, états de solde et d'émargement.

Art. 4. — Les Sociétés, Compagnies et particuliers qui, pour s'affranchir de l'obligation d'apposer et d'oblitérer les timbres mobiles, veulent soumettre au timbre à l'extraordinaire des formules imprimées pour quittances, reçus ou décharges de sommes, sont tenus de déposer ces formules et d'acquitter les droits (sauf la remise de 2 p. 100 accordée à titre de déchet) au bureau de l'enregistrement de leur résidence ou à ceux qui seront désignés par l'Administration, s'il existe plusieurs bureaux dans la même ville.

ART. 5. — Les comptables des deniers publics, les agents spéciaux des services administratifs régis par économie, les trésoriers des corps de troupe et les Sociétés, assureurs, entrepreneurs de transports et autres personnes assujetties par les lois en vigueur à la communication des documents énumérés dans les articles 22 de la loi du 23 août 1871 et 7 de la loi du 21 juin 1875, sont autorisés à acquitter les taxes exigibles sur les états dits d'émargement, les registres de factage et de camionnage et autres documents constatant les payements ou versements de sommes effectués par eux, en apposant eux-mêmes sur ces états, registres et documents des timbres mobiles établis à l'article premier du présent décret, représentant une somme égale au montant des taxes dues pour les payements et versements constatés sur une même feuille et opérés durant une même journée.

Dans ce cas, les timbres mobiles sont oblitérés par les comptables de deniers publics ou autres personnes désignées au paragraphe qui précède, dans les conditions et sous la responsabilité édictées par l'article 3 du présent décret.

Les personnes qui, sans être assujetties par la loi aux communications prévues par les articles 22 de la loi du 23 août 1871 et 7 de la loi du 21 juin 1875, prennent l'engagement de s'y soumettre, peuvent être autorisées par l'Administration de l'Enregistrement à user des bénéfices des deux paragraphes qui précèdent. Cette autorisation peut toujours être retirée.

. . . . . .

TITRE IV

. . . . . .

ART. 27. — L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre fera déposer aux greffes des cours et tribunaux des spécimens des timbres mobiles, des estampilles de contrôle et des empreintes de timbre, créés par le présent décret. Il sera dressé, sans frais, un procès-verbal de chaque dépôt.

ART. 28. — Le Ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* et inséré au *Bulletin des Lois*.

ERRATA ET ADDENDA

Page 23, ligne 32, au lieu de texte, *lire* projet.

— 24 — 23, au lieu d'attaquée, *lire* attachée.

— 49, avant-dern. ligne § V, *lire* loi du 15 Mai 1818, *et non* 1918.

— 63, ligne 29, au lieu compréhensible, *lire* compréhensive.

— 94 — 20 à 29, à mettre entre guillemets.

— 116 — 2, au lieu de soit, *lire* fut.

— 139 — 4, *ajouter*, après « paiement », l'expression « de « prix de vente ».

— 152 — 20, *lire* in fine « soumet à l'impôt les objets ».

— 153 — 26, entre matière et soit, *intercaler* « imposable ».

— 179 — 10, *ajouter*, après debet, « lorsque l'excès de pouvoir est invoqué ».

— 181 — 6, au lieu de possible, *lire* probable.

Comme nous l'avons indiqué, au cours de l'ouvrage (terminé en Janvier 1919), la loi du 31 décembre 1917, toujours attaquée avec la même vivacité, va être profondément remaniée.

M. Charles Leboucq est parvenu un instant à obtenir de la Chambre, l'abrogation des articles 27 et 28, relatifs à la taxe de luxe, par l'insertion d'un amendement spécial dans la loi portant ouverture des douzièmes provisoires applicables au 2e trimestre 1919 (Débats, 2e séance du 28 mars 1919, p. 1549 à 1557).

Le Sénat n'a pas cru devoir admettre cette réforme aussi brusque que radicale et l'amendement, disjoint sur les instances de la Commission des Finances (Débats, séance du 31 mars 1919, p. 426 à 32), a été également repoussé au Palais-Bourbon, malgré les vives attaques de son auteur (Séance du 31 mars 1919, p. 1676 à 1679).

La Commission de Législation fiscale de la Chambre est actuellement chargée de refondre la législation existante et le résultat de ses travaux n'a pas encore été officiellement publié, mais M. Joseph Denais a été chargé de préciser, dans un rapport, les idées générales retenues.

Nous n'avons encore pu avoir connaissance de ce document, mais nous croyons connaître les grandes lignes de la réforme projetée.

La taxe sur les objets de luxe, maintenue au taux atténué de 5 %, serait perçue sur le commerçant et non plus sur l'acheteur, comme nous le préconisions. Elle frapperait le marchand en gros comme le détaillant.

Il n'y aurait plus d'établissements de luxe : l'institution ne nous avait jamais paru viable (voir notamment page 176). Mais les repas ou chambres resteraient taxés au-dessus d'un certain prix.

Le droit de 0 fr. 20 % serait maintenu et généralisé, et la délivrance de la quittance deviendrait obligatoire ; c'est, avons-nous dit, le seul mode de perception pratique, au moins pour les non-commerçants (voir page 38 de l'étude).

Enfin, pour atténuer ou supprimer les injustices signalées pages 59 à 65, on chercherait une formule pratique de taxation du chèque et du virement.

Nous enregistrons avec plaisir ces modifications et nous espérons également qu'on renforcera les moyens de contrôle pour éviter un nouvel échec.

Mais nous n'osons croire que le Parlement, rompant avec ses méthodes de travail habituelles, consentira à se préoccuper uniquement de faire une œuvre pratiquement utilisable.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION. 5
HISTORIQUE. 15

PREMIERE PARTIE

Taxe du les écrits libératoires

DÉFINITION. 35
CHAPITRE I. — Conditions générales d'exigibilité..... 37
CHAPITRE II. — Des exemptions..... 55
CHAPITRE III. — De la perception de l'impôt..... 69
CHAPITRE IV. — Des sanctions..... 72
CHAPITRE V. — Des poursuites et instances..... 73
CHAPITRE VI. — Des prescriptions..... 74
CHAPITRE VII. — Application dans le temps et dans l'espace... 75

DEUXIEME PARTIE

Taxes sur les paiements de prix de ventes au détail ou à la consommation

DÉFINITION. 77
CHAPITRE I. — Conditions d'exigibilité..... 79
CHAPITRE II. — De la perception de l'impôt..... 103
CHAPITRE III. — Des restitutions..... 117

CHAPITRE IV. — Des sanctions 120
CHAPITRE V. — De l'action en paiement des droits 126
CHAPITRE VI. — Des instances 131
CHAPITRE VII. — Des prescriptions 133
CHAPITRE VIII. — Application de la loi dans le temps 138
CHAPITRE IX. — Application de la loi dans l'espace 140

APPENDICE

Extension de la taxe aux écrits constatant le paiement des ventes au détail 145

TROISIEME PARTIE

Taxes somptuaires 149

CHAPITRE I. — Taxe somptuaire sur les ventes au détail 150
CHAPITRE II. — Régime spécial des eaux-de-vie et vins fins 160
CHAPITRE III. — Vente d'objets de luxe par un non-commerçant 165
CHAPITRE IV. — Droit d'enregistrement majoré sur les ventes publiques 167
CHAPITRE V. — Taxe sur les dépenses faites dans les établissements de luxe 172

QUATRIEME PARTIE

Appréciation critique de la loi 183

Annexes. — Loi et décret 193

Nantes — Imp. du Commerce, 12, rue Santeuil